



Marco Normativo para Entidades de Gobierno

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

COMPILADA PARCIALMENTE

Enero a junio
de 2024

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
1.1 MARCO CONCEPTUAL	9
1.2 NORMAS	547
1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ	547
1.2.2 CUENTAS POR COBRAR	570
1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR	595
1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	595
1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS.....	595
1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS	595
1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS	595
1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.....	595
1.2.9 INVENTARIOS	596
1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	600
1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO	675
1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES	685
1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES.....	685
1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN	685
1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES	686
1.2.16 ARRENDAMIENTOS	688
1.2.17 ACTIVOS BIOLÓGICOS	688
1.2.18 COSTOS DE FINANCIACIÓN.....	688
1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO ..	688
1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO	689
1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS Y COLOCADOS	695
1.2.22 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	695
1.2.23 CUENTAS POR PAGAR.....	695
1.2.24 PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	696

1.2.25	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	699
1.2.26	PROVISIONES	747
1.2.27	ACTIVOS CONTINGENTES	747
1.2.28	PASIVOS CONTINGENTES	747
1.2.29	INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN	748
1.2.30	INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN	787
1.2.31	CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	796
1.2.32	GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	797
1.2.33	ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE	805
1.2.34	EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA	813
1.2.35	ECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES	817
1.2.36	IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	829
1.2.37	COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES	829
1.2.38	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	830
1.2.39	CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	833
1.2.40	INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS.....	833
1.2.41	POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.....	834
1.2.42	HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE.....	863
1.2.43	TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO.....	863
1.3	PROCEDIMIENTOS CONTABLES.....	864
1.3.1	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS.....	864
1.3.2	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES	882

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES.....	882
1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN	883
1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.....	891
1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD	891
1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS QUE EL FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES TRANSFIERE A LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN	891
1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	892
1.3.9 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES	911
1.3.10 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO	911
1.3.11 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS ...	912
1.3.12 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE	921
1.3.13 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA.....	922
1.3.14 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES	926
1.3.15 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	926

1.3.16	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS.....	926
1.4	NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE	927
1.5	PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES.....	935
1.5.1.	PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL	935
1.5.2	PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE .	936
1.5.3	PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES	960
1.5.4	PROCEDIMIENTO PARA LA AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN, DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP).....	960
1.5	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	961
2.	CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS	1028

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 ENTIDADES DE GOBIERNO.

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

Clasificación temática. Son los descriptores que se asignan a cada uno de los criterios básicos (Marco Normativo Contable, Tema y Subtema) y que permiten 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 conjunto de normas aplicables por las entidades señaladas en el artículo 2º de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

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

Tema

Se define a partir de la 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 Entidades de Gobierno

1. MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

1.1 MARCO CONCEPTUAL

CONCEPTO No. 20231120043581 DEL 11-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045522 del 04 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“TÍTULO. IX

ASPECTOS RELACIONADOS CON EL SUBSISTEMA NACIONAL DE CALIDAD

CAPÍTULO. I

Metrología

(...)

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

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

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

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

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

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

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

i. Materiales usados en pruebas de laboratorio.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

“1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.4. Ingresos

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

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

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

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

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

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

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

(...)

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

(...)

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

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

1.4.1. Reconocimiento

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

(...)

1.4.2. Medición

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20231120044481 DEL 12-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010047972 del 20 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

1. ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En conclusión:

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

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

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

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

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

2. SOLICITUD

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar, (Medición posterior vigente hasta el 31 de diciembre de 2022) establecían:

“2.4. Medición posterior

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

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

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

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

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

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

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

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

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

(...)

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

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

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 2024110000151 DEL 03-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053322 del 20 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

Así las cosas, se consulta:

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.5. Baja en cuentas

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

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

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

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

CONCEPTO No. 2024110000171 DEL 03-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100053732 del 21 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

4.2. Características de mejora

(...)

4.2.2. Oportunidad

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

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

83. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana revelando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la revelación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha revelación también brinda información sobre los

elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

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

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

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

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

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

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

"4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

El activo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin

de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

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

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

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

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

(...)

1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

Preguntas 1, 2 y 7:

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

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

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

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

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

Preguntas 4 y 5:

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

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

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

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

Preguntas 3, 6 y 10:

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

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

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

Pregunta 8:

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

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

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

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

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

Pregunta 9:

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

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

CONCEPTO No. 2024110000201 DEL 04-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054822 del 27 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

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

6.1.2. Pasivos

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

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

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 2024110000271 DEL 05-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100056162 del 05 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

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

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

CONCLUSIONES

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

Para determinar el control se evalúa si un recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Así mismo, debe tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; ii) los riesgos

inherentes al activo que se asumen y que son significativos; iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100000311 DEL 05-01-2024

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

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

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010057522 del 14 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes por cuanto tratándose de dos entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del

Régimen de Contabilidad Pública, se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 2024110000441 DEL 09-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054542 del 24 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

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

A la consulta se adjunta una comunicación cuyos apartados establecen:

“(…)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

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

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

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

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

CONCLUSIONES

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

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

Conforme a lo señalado, en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, se debe registrar el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100000461 DEL 10-01-2024

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

Doctor

GONZALO QUINTERO PERILLA

Coordinador proceso de Gestión Financiera

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

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054782 del 27 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

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

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

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

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

(...)

15.2. Medición inicial

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

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

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

(...)

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100000661 DEL 12-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057732 del 15 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

(...)”

CONSIDERACIONES

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

“OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

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

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

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

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

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

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

4.2. Características de mejora

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

(...)

4.2.1. Verificabilidad

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

(...)

4.2.3. Comprensibilidad

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

(...)

4.2.4. Comparabilidad

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

(...)” (Subrayados fuera de texto).

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

”2. PROCESO CONTABLE

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

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

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

(...)

2.1.1.4. Registro

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

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

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

(...)” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100001031 DEL 18-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010055672 del 30 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

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

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

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

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

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

La situación descrita, nos genera la siguiente inquietud:

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.1. Representación fiel

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023 (aplicables hasta el 31 de diciembre de 2023), establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

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

(...)

10.3. Medición posterior

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

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

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

(...)

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

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

CONCLUSIONES

Pregunta 1

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

Por otra parte, el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

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

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

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

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

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

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

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

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

Pregunta 2.

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100001071 DEL 19-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056462 del 07 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

HALLAZGO No. 5. INTANGIBLES

(...)

El Manual de Políticas Contables del MHCP, indica:

1.9 Activos intangibles

1.9.5.1 Reconocimiento

(...)

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

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

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

1.9.5.4 Baja en cuentas

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Respuesta del MHCP

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

2. Reporte de Uso de los aplicativos en la Entidad

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

ANALISIS DE RESPUESTA

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

(...)

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

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

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

Las razones de esto son las siguientes:

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

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

CONSIDERACIONES

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

15.3. Medición posterior

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

(...)

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

(....)

15.4. Baja en cuentas

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

(...)

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

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

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

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

8. Fuentes externas de información:

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

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

9. Fuentes internas de información:

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100001301 DEL 23-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056442 del 07 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

OBSERVACIÓN No. 2. INMUEBLES CON FUTURO INDETERMINADO - UGG

“(…)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Respuesta del MHCP

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

ANALISIS DE LA RESPUESTA

(...)

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

(...)

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

CONSIDERACIONES

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

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

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

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

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

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

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

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

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

(...)

9.3. Medición posterior

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100001671 DEL 26-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057362 del 13 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

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

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

(...)

1.3. Transferencias

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

CONCLUSIONES

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

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

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

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un

evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

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

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

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

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

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

En caso contrario, esto es, si se identifica que el comodatario es quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros, asume los riesgos significativos inherentes al activo y tiene el acceso al recurso o la capacidad de negar o restringir su uso, entre otros, se puede concluir que la entidad comodatario es quien controla los bienes

aun cuando no adquiriera la titularidad jurídica sobre estos. En consecuencia, los incorporará en su información financiera atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100001691 DEL 26-01-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20230010057352 del 13 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

Decreto 2363 del 7 de diciembre de 2015

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo. La Agencia Nacional de Tierras, como administradora de todos los bienes que hacen parte del Fondo Nacional Agrario, conocerá de las solicitudes de adjudicación, revocatoria o cualquier otra que recaiga sobre inmuebles del mencionado Fondo, relacionados con actos que se hayan proferido o debieron proferirse por parte de INCODER, el INCORA o sus liquidadores.

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

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

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

De otra parte, si el bien adquirido cumple con la definición de activo y la ANT obtiene el control del bien en el periodo actual, la entidad reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 1-ACTIVOS, dependiendo de la naturaleza del bien e intención de uso, y un crédito en la subcuenta, cuenta, grupo y clase que mejor represente el hecho. Por ejemplo, en caso de que la entidad reciba bienes de otras entidades de gobierno que correspondan a ingresos por transferencias registrará un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y

recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

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

CONCEPTO No. 2024110002291 DEL 01-02-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010058372 del 19 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

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

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

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

“1.2. Fiducia mercantil

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

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

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

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

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

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

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

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

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100002821 DEL 07-02-2024

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

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059052 del 27 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

CONSIDERACIONES

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

”3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

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

4.1.1. Relevancia

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

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

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

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

(...)

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

4.1. Políticas contables

(...)

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

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

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

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

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20241100003001 DEL 08-02-2024

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

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLA

Subdirectora Financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059192 del 28 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En virtud de lo anterior, se solicita comedidamente:

- 1) Indicar la tipología en la que se deben registrar las operaciones del numeral 4.2, 4.4 y de los numerales 5 al 8;
- 2) Indicar si la subcuenta del pasivo utilizada para contabilizar los aportes a la seguridad social es la adecuada (subcuenta 240706 Cobro cartera de terceros), así como el procedimiento contable explicado para el reconocimiento de los bienes declarados a favor de la nación y su posterior venta.

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Pregunta 2 y 4

De conformidad con la Ley 1564 de 2012 y el radicado 11001-03-27-000-2003-00074-01 (14123) del Consejo de Estado, la dación en pago es una modalidad de enajenación acordada entre el acreedor y deudor, que implica una transferencia de dominio sobre el bien a cambio del crédito o deuda pactada inicialmente, que se consolida en la extinción total o parcial de la obligación.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que uno de principios que observarán las entidades para la preparación y presentación de los estados financieros es el de Esencia sobre forma, el cual establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

Por lo tanto, la UGPP registrará los bienes del caso particular en el estado de situación financiera cuando cumplan con la definición de activo, es decir, correspondan a recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios y recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal (esta no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control) y los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos.

Así las cosas, los bienes recibidos como consecuencia de un proceso concursal o un proceso de cobro coactivo, los cuales se usarán para extinguir las obligaciones de los aportantes con las entidades administradoras del Sistema de la Protección Social, no configuran activos para la UGPP, toda vez que no le otorgan, entre otros, el derecho de usarlos para suministrar servicios, ceder su uso para que un tercero suministre servicios, ni recibir una corriente de flujos de efectivo para su beneficio económico. Además, la UGPP no asume los riesgos inherentes a los bienes, toda vez que las condiciones desfavorables que afectan la capacidad para que estos generen beneficios económicos futuros, las asumen las entidades administradoras del Sistema. De modo que, la UGPP no registrará los bienes antes referidos como activos en su situación financiera.

No obstante, para efectos de control, la UGPP puede registrar los bienes que se encuentran en proceso concursal o en proceso de cobro coactivo mediante un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando los bienes se vendan y como resultado se obtengan los recursos para la extinción de los pasivos contraídos por los aportantes, la UGPP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Con el giro de los recursos a través de la planilla, la UGPP debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Teniendo en cuenta lo anterior, la UGPP deberá corregir el error conforme lo establece el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, transcrita, una parte, en las consideraciones de este pronunciamiento. Con respecto a errores de periodos anteriores materiales, la UGPP reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Preguntas 1 y 3

Teniendo en cuenta la aplicación del principio de devengo para el reconocimiento de la cuenta por cobrar determinada por la UGPP por concepto de sanción y de aportes a la seguridad social, se precisa que los códigos auxiliares asociados a este hecho económico se encuentran definidos en la Tabla de Eventos Contables TCON95-Registro de relaciones de Tipos de asiento de Interoperabilidad, en la Tipología T68-Reclasificaciones en cuentas de ingresos, así:

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	131102005	Sanciones administrativas	T68	Reclasificaciones en cuentas de ingresos	Si
TODAS	TCON006	411002005	Sanciones administrativas	T68	Reclasificaciones en cuentas de ingresos	Si

Por su parte, los códigos contables relacionados con los numerales 4.4 Reconocimiento del Pago en Especie de la sanción y 8. Reconocimiento del pago en efectivo de los aportes al Sistema de la Protección Social – SPS, mencionadas en las conclusiones expuestas, se encuentran definidos en las siguientes Tipologías:

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	151098001	Bienes declarados a favor de la nación	T36	Reconocimiento de inventarios	Si
TODAS	TCON006	131102005	Sanciones administrativas	T36	Reconocimiento de inventarios	Si
TODAS	TCON006	240706001	Cobro cartera de terceros	T56	Ajustes de recaudos a favor de terceros	Si
TODAS	TCON006	111005001	Cuenta corriente	T56	Ajustes de recaudos a favor de terceros	Si

Es importante precisar que corresponde a la entidad revisar sus procedimientos internos, así como las funcionalidades dispuestas en el SIIF-Nación, para efectos de reconocer los hechos económicos derivados del flujo de recursos asociado a la venta de los activos para el pago de las obligaciones con las entidades administradoras del SPS.

Ahora bien, los registros realizados en cuentas de orden acreedoras, para efectos del control sobre los bienes que se encuentran en proceso concursal o en proceso de cobro coactivo, se definieron en la Tipología T39-Reconocimiento y baja de bienes en cuentas de orden acreedoras, así:

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	939090001	Otras cuentas acreedoras de control	T39	Reconocimiento y baja de bienes en cuentas de orden acreedoras	Si
TODAS	TCON006	991590090	Otras cuentas acreedoras de control	T39	Reconocimiento y baja de bienes en cuentas de orden acreedoras	Si

En cuanto a lo relacionado con los numerales 4.2 Reconocimiento del Bien Declarado a Favor de la Nación, 5. Reconocimiento de los Títulos de Depósito Judicial, 6. Reconocimiento de la operación de venta del vehículo declarado a favor de la nación y 7. Reconocimiento de la redención de los títulos de depósito judicial, no son objeto de definición los códigos contables asociados a estas operaciones toda vez que dichas transacciones no serán reconocidas por parte de la UGPP.

Finalmente, no es procedente definir en una sola tipología los códigos relacionados en la solicitud por cuanto la funcionalidad de tipologías de comprobantes manuales del SIIF-Nación fue creada para identificar las transacciones contables de acuerdo con el hecho económico.

CONCEPTO No. 20241100003221 DEL 09-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Detalle de la información incluida en las notas a los estados financieros.

Doctora
 LESLIE ANDRADE MORENO
 Contadora
 Universidad Nacional de Colombia
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010006872 del 07 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría General de la República, dentro del Informe de Auditoría Financiera realizada a la Universidad Nacional de Colombia, correspondiente a la vigencia 2022 formuló el siguiente hallazgo:

‘Hallazgo 1. Notas a los Estados Financieros 2022

El área de contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia - UNAL, presenta una inconsistencia en la revelación en las notas a los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2022, generando información incompleta y en el ejercicio de control no se detalla dicha información’.

El ente de control fiscal sustenta su hallazgo en la Siguiente Normativa emitida por la Contaduría General de la Nación:

(...)

A continuación se transcribe los apartes del informe final de la CGR, lo anterior con el fin de que la CGN conozca los argumentos esgrimidos por la Contraloría de primera mano, para su análisis y posterior conceptualización al respecto:

‘En la revisión de las notas de los estados financieros de la UNAL a 31 de diciembre de 2022, se identificó una inconsistencia en la nota 7.7 ‘Otras cuentas por Cobrar’. En esta nota, se indica que esta la componen once cuentas auxiliares, como se presenta a continuación en la tabla y reflejan los siguientes saldos.

Tabla 8. Nota 7.7 Otras Cuentas por Cobrar

Valores en pesos corrientes

Cuenta	Descripción	Saldo final en 2022
138405	Comisiones	0
138408	Cuotas partes de pensiones	2.302.903.760
138412	Descuentos no autorizados	50.572.335
138413	Devolución IVA para entidades de educación superior	866.160.061
138416	Enajenación de activos	0
138421	Indemnizaciones	130.215.226
138426	Pago por cuenta de terceros	5.168.486
138432	Responsabilidades fiscales	95.508.905
138435	Intereses de mora	45.261.630
138439	Arrendamiento operativo	7.661.220.564
138490	Otras cuentas por cobrar	3.378.161.349
Total		14.524.172.316

Fuente: Información suministrada por UNAL, oficio AGB-24 (2023ER0031949 del 1 de marzo de 2023). Elaboró: CGR

En la revisión realizada por la CGR, a las notas a los estados financieros, se evidencia que la UNAL omitió el detalle de 2 subcuentas, la 138421 ‘Indemnizaciones’ por \$130.215.226 y 138426 ‘Pago por cuenta de terceros’ por \$5.168.486 pertenecientes a la cuenta 1384. A pesar de que, las relacionan en la tabla, no las tuvieron en cuenta al momento de realizar la descripción detallada como si lo hicieron con las demás subcuentas. (...)

Evidenciándose que al no tener el detalle de las subcuentas en las notas no queda claro a que corresponden los valores referenciados. La anterior situación se presenta por debilidades en la verificación de las revelaciones incluidas en las notas a los estados financieros, generando información errónea, para la amplia variedad de usuarios que la consultan y que realizan el ejercicio de control a nivel interno y externo, incumpliendo los objetivos de la información financiera, los cuales están enfocados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios.

Respuesta de la entidad

La Universidad indica en su respuesta que ha realizado las notas a los estados financieros de la vigencia 2022 observando la normatividad indicada por la CGN, realizando la mayor desagregación y descripción posible de cada una de las cuentas, centrándose en los saldos y conceptos más relevantes.

Los saldos explicados corresponden a los más representativos como son cuotas partes de pensiones, devolución del IVA para entidades de educación superior, arrendamiento operativo y otras cuentas por cobrar. De manera adicional, se explicaron los saldos que, si bien no son representativos, por su particularidad requieren informar a qué

corresponden como son: descuentos no autorizados, responsabilidades fiscales e intereses de mora.

Los conceptos no explicados no son materiales ni relevantes en el total de la cuenta 1384 'Otras cuentas por cobrar', como son el concepto de Indemnizaciones (0,9%), el cual, por su denominación, es claro a qué corresponde y el concepto pago por cuenta de terceros es el saldo menos representativo con un 0,04% del valor total de la cuenta.

Análisis de la Respuesta y comentario de la CGR:

Si bien la Universidad no consideró los conceptos no explicados como representativos ni relevantes, para la CGR si lo son, por cuanto se tratan de saldos que vienen con movimiento en la vigencia 2022. No es claro a qué corresponde el concepto de la subcuenta 'Indemnizaciones' con una participación del 0,90% respecto al grupo 13 'Cuentas por cobrar', ni de la subcuenta 'Pago por Cuenta de Terceros' con participación del 0,04% respecto de este grupo, los cuales en las Notas a los Estados Financieros fueron los únicos faltantes por explicar de esta cuenta.

No obstante, el marco normativo emitido por la CGN para las entidades de gobierno no establece el deber de explicar la totalidad de las subcuentas, no es de recibo para la CGR que la UNAL explique los conceptos de las subcuentas con participaciones por debajo de 0,35%, como por ejemplo 'Intereses de Mora' y no lo haga para subcuentas con mayor participación.

Lo anterior, de conformidad con lo establecido en la Resolución 193 de 2016, numeral 2.2.3.2. Por lo anterior, la Universidad no presenta explicaciones que desvirtúen lo expresado por la CGR y se configura el hallazgo administrativo

Con el fin de subsanar el hallazgo planteado por la CGR, la Universidad Nacional de Colombia definió el plan de mejoramiento en los siguientes términos:

'Elaborar las notas a los estados financieros correspondientes a la vigencia 2023 atendiendo los lineamientos definidos por la CGN'

En tal sentido, y dado que a pesar del hallazgo realizado por la CGR la Universidad considera que realiza las notas a los estados financieros cumpliendo con la normativa emitida por la CGN en materia de revelaciones contables, agradecemos dar respuesta a las siguientes inquietudes:

1. Si las entidades públicas relacionan en las notas a los estados financieros la composición total del saldo de la cuenta contable a nivel de subcuenta, ¿es necesario explicar a nivel de detalle cada una de las subcuentas que componen el saldo?, ¿se deben explicar o detallar las subcuentas con los valores con mayor materialidad, o es potestativo de la entidad definir cuales subcuentas explica y cuáles no?.

2. Adicional a lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno en materia de revelaciones contables numeral 1.3 Estructura y contenido de los estados contables, 1.3.6 Notas a los estados financieros; la Resolución No 441 del 2019 de la CGN 'Anexo plantilla para la preparación y presentación uniforme de las notas a los Estados Financieros'; y el Concepto CGN No 20211100077701 del 16/09/2021 ¿existe otra normativa a ser tenida en cuenta por parte de las entidades públicas en la elaboración de las notas a los estados financieros correspondientes a la vigencia 2023?

En todo caso, agradecemos a la Contaduría General de la Nación darnos luces en cuanto a los criterios a ser tenidos en cuenta por las entidades públicas en la elaboración de las notas a los estados financieros, al igual que los que deben ser considerados por la Contraloría General de la Republica en el ejercicio de su control fiscal a fin de que las primeras cumplamos con la normativa establecida y la segunda no se exceda en la interpretación de las normas definidas por el ente regulador”.

CONSIDERACIONES

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

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

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

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

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, las cuales aplicaban para el año 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.6. Revelaciones

20. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

21. Se revelará el valor del deterioro reconocido o revertido, durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado.

22. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

23. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

24. Cuando la entidad haya pignorado cuentas por cobrar como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el valor en libros de las cuentas por cobrar pignoradas como garantía, y los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

25. Si la entidad ha transferido cuentas por cobrar a un tercero en una transacción que no cumpla las condiciones para la baja en cuentas, la entidad revelará, para cada clase de estas cuentas por cobrar, lo siguiente: a) la naturaleza de las cuentas por cobrar transferidas, b) los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta y c) el valor en libros del activo o de cualquier pasivo asociado que la entidad continúe reconociendo.

26. Cuando se dé de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados

financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

60. La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

Pregunta 1. Detalle de la información incluida en las notas a los estados financieros.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para que la información financiera de propósito general sea útil a sus usuarios, debe cumplir con las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, siendo la materialidad un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

La entidad debe definir la materialidad de la información financiera en su Manual de políticas contables, con base en la naturaleza de los hechos económicos que considere relevantes o a partir de un umbral relacionado con la magnitud de las partidas.

De otra parte, la información que incluyan las entidades en las notas a los estados financieros, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo, debe cumplir con las revelaciones mínimas que incluye cada una de las normas del Marco Normativo, como es el caso del numeral 2.6. Revelaciones de la Norma de cuentas por cobrar, así como con lo indicado en el numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros de la Norma de presentación de estados financieros.

En consecuencia, no es posible indicar el grado exacto de desagregación, detalle y explicación que deben tener las notas a los estados financieros, ya que estas deben responder a las necesidades de información de los usuarios, a las normas referidas anteriormente y a la política de materialidad definida por la entidad para agregar o desagregar partidas, y no a la estructura del Catálogo General de Cuentas.

Pregunta 2. Normativa para la elaboración de notas a los estados financieros.

Como se indica en la respuesta a la pregunta anterior, para la elaboración y desarrollo de las notas a los estados financieros las entidades públicas deben atender a los requerimientos propios de las revelaciones solicitadas en cada una de las normas de su respectivo Marco Normativo, dando especial atención a las características cualitativas de la información financiera de propósito general.

CONCEPTO No. 20241100003991 DEL 19-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento del servicio de vigilancia y los servicios públicos de energía, agua y aseo por parte del Servicio Geológico Colombiano, la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia, que son pagados por Servicio Geológico Colombiano.

Doctor
 HENRY ERNESTO RODRÍGUEZ VELASCO
 Grupo de Contabilidad
 Servicio Geológico Colombiano
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010000432 del 9 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Servicio Geológico Colombiano – SGC se encuentra en comodato en un predio de la sede del CAN de propiedad del Ministerio de Minas y Energía en donde también se encuentran instaladas oficinas de la Agencia Nacional de Minería-ANM y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia-FIDIC. Por medio del “Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de Propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la carrera 50 No. 26-20 de Bogotá” del año 2016 (adjunto), se determinó que el SGC debe pagar la totalidad de los servicios públicos y la vigilancia, y realizar un cobro a estas entidades de acuerdo con los porcentajes establecidos para la devolución de los recursos.

(...) La facturación del porcentaje de vigilancia y servicios públicos a reintegrar se realiza en el módulo de derechos y cartera de SIIF, donde el CAT ING que trae por defecto es el 3-1-01-2-13-1-03 Reintegro gastos de Funcionamiento.

Teniendo en cuenta que estas facturas no generaban traza ya que el CAT ING no estaba parametrizado y al tratarse de un recobro, se realiza un comprobante manual causando la factura mediante un débito a la cuenta 138490-Otras cuentas por cobrar a nombre de cada entidad (ANM, MinMinas, FIDIC) y acreditando el gasto respectivo a nombre de la empresa prestadora del servicio (ENEL, Acueducto de Bogotá, etc). Una vez evidenciados los pagos, el perfil pagador realiza para el concepto de Servicios Públicos un reintegro presupuestal en el módulo EPG y para la Vigilancia registra la transacción de causación y recaudo simultáneo en el módulo ING. Para ajustar la doble disminución del gasto (causación de facturas manuales y reintegro presupuestal), se reversa está última contra un crédito a la 138490- Otras cuentas por cobrar para evidenciar el saldo real adeudado. Se detalla lo descrito en el siguiente cuadro:

Causación		Recaudo	
Débito	Crédito	Débito	Crédito
Servicios Públicos		Servicios Públicos	
138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)	511117001-Servicios Públicos (manual)	240720001-Recaudos por clasificar (automático)	511117001-Servicios Públicos (automático)
		511117001-Servicios Públicos (manual)	138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)
Vigilancia		Vigilancia	
138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)	511113001-Vigilancia y Seguridad (manual)	572080-Recaudos (automático) / 240720001-Recaudos por clasificar (automático)	138490001-Otras cuentas por cobrar (automático)

PROBLEMÁTICA

Ahora bien, se evidenció que desde febrero de 2023 las facturas han generado traza por la parametrización del CAT ING, afectando contablemente las cuentas 138455 (Reintegros) y 480863 (Reintegros), nuevas en el catálogo general de cuentas para entidades de gobierno.

Teniendo en cuenta esta parametrización, los recaudos realizados han generado la siguiente traza: para el servicio de Vigilancia se afecta a través del recaudo básico las cuentas 138455 (Reintegros) y 240720 (Recaudos por clasificar), y la causación básica afecta nuevamente las cuentas 138455 (Reintegros) y 480863 (Reintegros), generando doble causación. En el caso de los servicios públicos, al realizarse el reintegro presupuestal de gastos se afecta la cuenta 240720 (Recaudos por clasificar) y se disminuye la cuenta del gasto 511117 (servicios públicos). Se detalla lo descrito en el siguiente cuadro:

Causación		Recaudo	
Débito	Crédito	Débito	Crédito
Servicios Públicos y Vigilancia		Servicios Públicos	
138455001- Reintegros (automático)	480863001- Reintegros (automático)	240720001- Recaudos por clasificar (automático)	511117001-Servicios Públicos (automático)
Teniendo en cuenta que hasta el mes de agosto de 2023 se identificaron las transacciones automáticas y a la fecha el proceso de causación se realiza como lo descrito en el Cuadro 1, se solicitó acompañamiento de SIIF Nación, los cuales nos indicaron realizar la consulta ante la CGN.		511117001- Servicios Públicos (manual)	138490001-Otras cuentas por cobrar (manual)
		Vigilancia	
		138455001- Reintegros (automático)	480863001- Reintegros (automático)
		240720001- Recaudos por clasificar (automático)	138455001- Reintegros (automático)

SOLICITUD

Por lo anterior, solicitamos un concepto para el uso correcto de estos recobros de vigilancia y servicios públicos, ya que para la causación se disminuye un gasto y se constituye un ingreso por concepto de reintegros además de afectar dos cuentas por cobrar (manual 138490 y automática 138455) generando una información errada respecto al hecho económico.

Adicionalmente al realizar los recaudos de vigilancia se está generando doble causación en las cuentas 138455 y 480863 y un efecto cero en la cuenta 138455, por lo que no se evidencian los pagos. (...)"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, las cuales aplicaban en 2023, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento (...).

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (subrayados fuera de texto).

Ahora bien, el Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la Carrera 50 No. 26-20 de Bogotá, establece:

“MANTENIMIENTO Y VIGILANCIA DE LAS INSTALACIONES

(...)

El servicio de vigilancia será contratado por el Servicio Geológico Colombiano, entidad que remitirá dentro de los dos días siguientes al recibo de la factura por el servicio prestado, las cuentas de cobro a la Agencia Nacional de Minería, Ministerio de Minas y Energía y a la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC respectivamente, en la cual se indicará el valor a cancelar y el número de cuenta a consignar.

Los pagos de las cuentas presentadas por el Servicio Geológico Colombiano deberán efectuarse a más tardar al finalizar el mes de expedición de la factura. Sin perjuicio de lo anterior, el pago que se genere por parte de la Agencia Nacional de Minería y el Ministerio de Minas y Energía, estará sujeto al Programa Anual Mensual izado (Sic) de Caja – PAC y a la situación efectiva de los recursos asignados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

SERVICIOS PÚBLICOS

Los servicios públicos de energía, agua y aseo serán cancelados por el Servicio Geológico Colombiano, la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC, de la siguiente manera:

(...)

El Servicio Geológico Colombiano remitirá dentro de los dos días siguientes al recibo de la factura por el servicio público, las cuentas de cobro a la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC respectivamente, en la cual se indicará el valor a cancelar y el número de cuenta a consignar.

Los pagos de las cuentas presentadas por el Servicio Geológico Colombiano deberán efectuarse a más tardar al finalizar el mes de expedición de la factura. Sin perjuicio de lo anterior, el pago que se genere por parte de la Agencia Nacional de Minería y el Ministerio de Minas y Energía, estará sujeto al Programa Anual Mensual izado (Sic) de Caja – PAC y a la situación efectiva de los recursos asignados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante recalcar que el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y

metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En ese sentido, desde la perspectiva contable, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable. Dentro de estos principios de contabilidad se contempla el de Esencia sobre forma, según el cual las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica.

En este caso, el servicio de vigilancia y los servicios públicos de energía, agua y aseo deben ser reconocidos por el Servicio Geológico Colombiano (SGC), la Agencia Nacional de Minería, el Ministerio de Minas y Energía y la Fundación Instituto de Inmunología de Colombia – FIDIC, como un gasto en la proporción indicada en “El Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la Carrera 50 No. 26-20 de Bogotá”, independientemente de que sea el SGC quien realiza el pago de estos y posteriormente efectúe el cobro a las otras entidades.

Así pues, la esencia económica de los hechos descritos en la consulta no corresponde al reconocimiento de la totalidad del gasto de los servicios públicos y de vigilancia por parte del SGC, sino que cada entidad debe incorporar en su información financiera la proporción a cargo. De igual manera, el pago realizado por parte del SGC, que será reembolsado por parte de las demás entidades, no representa un reintegro sino un pago por cuenta de terceros, es decir una cuenta por cobrar.

Por lo anterior, en el momento de la causación del gasto las entidades involucradas debitarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111-GENERALES y acreditarán la

subcuenta correspondiente de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, en proporción a lo pactado en el Reglamento para el uso de los bienes inmuebles y muebles de propiedad del Ministerio de Minas y Energía que se encuentran ubicados en la Carrera 50 No. 26-20 de Bogotá.

Posteriormente, cuando el SGC realice el pago debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor que le corresponde a las demás entidades; y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las demás entidades debitarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, indicando como tercero al SGC.

Por último, cuando el SGC reciba el pago por parte de las demás entidades, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, las demás entidades debitarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Dado lo anterior, cabe resaltar la importancia de mantener un adecuado flujo de información entre las entidades involucradas, en cada uno de los momentos de reconocimiento de la información; de manera que el registro contable aplicado por cada una de ellas coincida con los parámetros establecidos y así evitar disparidades en la información presentada en sus estados financieros y en los reportes de operaciones recíprocas.

En consecuencia, si las entidades no realizaron los respectivos reconocimientos deberán aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De acuerdo con dicho numeral los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Los errores de periodos anteriores deberán ser corregidos en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que

se vieron afectadas por este. En caso de que resulten materiales, únicamente para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20241100004401 DEL 21-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de cuentas por pagar cobradas a la entidad posterior a su baja en cuentas mediante saneamiento contable.

Doctora
LUZ NIDIA MENDOZA BUSTOS
 Contadora
 Instituto Municipal de Deportes y Recreación del Guamo
 El Guamo, Tolima

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010003362 del 22 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el Instituto Municipal de Deportes y Recreación del Guamo "Imdreguamo" en Enero del año 2012 se contabilizó un contrato por valor de \$12.224.425 en ese entonces del año 2012 a 2015 era la contadora de esa Institución y quedó ese valor como cuentas por pagar; del año 2016 a 2019 ya no era la contadora de la Institución y en octubre del año 2019 eliminaron esa cuenta por pagar mediante saneamiento contable, ahora en este mes de enero el nuevo Director del Instituto me dice que el señor está reclamando que le cancelen ese contrato debido a que él si ha presentado oficios cobrando ese valor. En los Estados Financieros de la Institución a Diciembre 31 de 2023 no aparece ninguna cuenta por pagar a esa persona.

Que procedimiento hay que realizar para volver a incluir esa cuenta por pagar a nombre de la persona y que queden en los estados financieros de 2024, se puede contabilizar nuevamente o no y cuáles serían los códigos contables”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando la entidad se encuentra ante obligaciones adquiridas con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o equivalentes al efectivo, que cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para ser reconocidas como pasivos, le corresponde a la entidad registrar estas obligaciones como parte de las cuentas por pagar en su información financiera.

Por lo tanto, si el tercero en efecto tiene el derecho de que le sean pagados los recursos asociados al contrato ejecutado en años pasados, la entidad deberá reconocer la cuenta por pagar de acuerdo con una de las siguientes opciones:

- Si la baja en cuentas en el 2019, mediante saneamiento contable, fue producto del análisis de la información que se tenía en ese momento mediante la cual se concluyó que la obligación no cumplía con los criterios para su reconocimiento como cuentas por pagar, la entidad la incorporará nuevamente registrando un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta que 249090-Otras cuentas por pagar.

- Si la baja en cuentas en el 2019 no procedía, y la entidad la realizó aun cuando la partida cumplía las condiciones para su reconocimiento como cuentas por pagar, la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores, el cual debe corregir aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un

crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

CONCEPTO No. 2024110005831 DEL 26-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de consignaciones no identificadas

Señores
 INSTITUCIÓN EDUCATIVA SAN FRANCISCO DE ASÍS
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100002112 del 16 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“Las Instituciones Educativas Oficiales - IEO dentro de su normal funcionamiento realizan cobro por la expedición de certificados a los egresados costos que oscilan entre \$5.000 a \$10.000 máximo por certificado. El proceso que normalmente se usa es que la persona interesada consigna el valor del certificado, radica en la secretaría la consignación y realiza la solicitud y ahí si se le expide el certificado, pero a veces se presenta que realizan la consignación y muchos días después, incluso de un mes para otro realizan la solicitud ante la IEO o hay algunas ocasiones en que simplemente nunca hacen la solicitud y por ser un valor tan bajo tampoco solicitan devolución, de tal forma que la consignación queda recibida en bancos, por el valor se sabe que corresponde a certificado, pero no se sabe quién la realizó ni se expide el certificado o se viene a expedir el certificado días o meses después cuando realizan la solicitud. Aquí nace la consulta, ¿Cuál es la forma correcta de registrar en contabilidad esas consignaciones que por su valor se sabe que es el pago de certificados pero que no se puede identificar el tercero porque no han realizado la solicitud, nunca solicitan devolución y cuyo valor es tan pequeño?, ¿Pueden llevarse directamente al ingreso teniendo en cuenta que se sabe que corresponde a certificados y son valores pequeños aunque no se conozca el tercero? o ¿Se deben registrar al pasivo como un ingreso pendiente de identificar? ¿Si se maneja como un pasivo cuánto tiempo se deben dejar allí si la persona no se presenta a solicitar el certificado ni solicita devolución? y pasado ese tiempo ¿Qué se debe realizar? ¿Si se deja en el pasivo entonces en las cuentas de presupuesto tampoco se registraría el recaudo? ¿Cuándo se haría el registro en las cuentas de presupuesto de ese recaudo cuando se deja la cuenta en el pasivo?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.2 Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

(...)

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en

cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayados fuera de texto).

Finalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los pasivos son obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con terceros y para su cancelación espera desprenderse de recursos que le generan potencial de servicio o beneficios económicos.

En este sentido, sobre las consignaciones a favor de la entidad donde no se identifica el tercero, le corresponderá a esta llevar a cabo el siguiente tratamiento contable:

La entidad registrará las consignaciones donde no se identifique el tercero mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Posteriormente, se atenderá a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, especialmente lo estipulado en el numeral 3.2.14-Análisis, verificación y conciliación de la información, donde se señala que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otras.

También deberá atenderse el numeral 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, que menciona que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el fin de que se cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, donde la entidad deberá adelantar las acciones correspondientes para establecer los flujos de información adecuados que le permitan establecer los conceptos y los terceros de los recaudos que perciben en sus cuentas bancarias.

Por último, si la institución determina que sobre dichas consignaciones no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, es decir, la obligación de devolver estos recursos no está presente, la partida deja de cumplir con los criterios para su reconocimiento como un pasivo, por lo que, dará aplicación a lo señalado en el marco conceptual sobre la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros.

Así las cosas, si se cumplen los requisitos para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar, se debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Se precisa que la normativa contable no se ocupa de establecer si las cuentas por pagar a cargo de la entidad han expirado o no, o cuánto tiempo deba permanecer reconocido los recursos en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por cuanto ello corresponde a definirlo a la entidad con el apoyo de su área jurídica y en muchos casos dependerá de la gestión que al interior de la entidad se realice para determinar a quienes corresponden dichos recursos.

Ahora bien, en relación con sus inquietudes de ¿Si se deja en el pasivo entonces en las cuentas de presupuesto tampoco se registraría el recaudo? ¿Cuándo se haría el registro en las cuentas de presupuesto de ese recaudo cuando se deja la cuenta en el pasivo?, es necesario indicar que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el tema, por lo cual se informa que se dio traslado de ese aspecto a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20241100008671 DEL 08-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplicación del párrafo transitorio 2 del artículo 2º de la Resolución 417 del 2023 emitida por la Contaduría General de la Nación

Doctora
 YOLIMA JIMENA ALMEIDA DIAZ
 Directora Financiera
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010006702 del 7 de febrero de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Se requiere orientación respecto al registro contable que debe realizar la entidad en relación con la contabilización de bienes y servicios pagados por anticipado por concepto de pólizas de seguro, que la entidad viene amortizando desde el año 2023 y que en enero de 2024 es el último mes de amortización. Adicionalmente solicita aclaración respecto al tratamiento contable de la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

CONSIDERACIONES

La Resolución 417 de 2023, por el cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTÍCULO 2º. Eliminar las siguientes cuentas y subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2. El saldo de la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO que se relacione con seguros cuya

cobertura sea mayor a doce meses se reclasificará a la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. El saldo restante se dará de baja en cuentas afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

(...)

ARTÍCULO 5º. VIGENCIA. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2024”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023 describe la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS de la siguiente manera:

“Representa el valor de los activos que deberán ser amortizados dependiendo de a) la contribución a la generación de beneficios económicos o al potencial de servicio, durante más de doce meses o b) el cumplimiento de la obligación de desempeño por parte del receptor de la transferencia o subvención condicionada. También representa el valor de los costos de transacción en los que incurra la entidad con anterioridad al reconocimiento de los activos o pasivos financieros”.

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS se debita con "1- El valor de los seguros adquiridos cuya cobertura sea mayor a doce meses. 2- El valor de las transferencias o subvenciones condicionadas. 3- El valor de los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento de activos o pasivos financieros" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO se eliminó a partir del 1 de enero de 2024, debido a que los desembolsos realizados por concepto de seguros no cumplen con la definición de activo de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en virtud de que la entidad no espera obtener un beneficio económico futuro a través de la recepción de bienes o servicios, toda vez que existe incertidumbre en cuanto a la materialización de los riesgos futuros que pretende cubrir la póliza y por ende exista una obligación presente por parte de la aseguradora de compensar al tenedor; lo que implica que su reconocimiento sea como un gasto en el resultado del periodo.

Así las cosas, a partir de la entrada en vigencia de la Resolución 417 de 2023, la entidad debió reclasificar los valores de los seguros con cobertura inferior a doce meses mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

No obstante, los seguros cuya cobertura sea mayor a doce meses, la entidad los podrá reclasificar para el periodo 2024 a la subcuenta 198609-Seguros con cobertura mayor a doce meses de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por lo anterior, a partir del 1 de enero de 2024 los únicos pagos por seguros que se podrán reconocer como un activo diferido para efectos de amortización, son aquellos que tienen una cobertura mayor a doce meses; y, aquellos que presenten un periodo de cobertura inferior a doce meses serán reconocidos como un gasto del periodo en las subcuentas 511125-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o 521123-Seguros generales de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración y operación o a gastos de ventas.

CONCEPTO No. 20241100010511 DEL 18-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Doctor
 JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador Financiero
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100006542 del 06 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Logística de las Fuerzas Militares dentro de su misión posee el suministro de alimentación y una de las modalidades es el suministro de comida caliente (catering) a las fuerzas militares de Colombia, a través del cual, mediante los contratos suscritos, se poseen bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato en cada comedor de tropa en los cuales se establece que la Agencia Logística asumirá los siguientes escalones de mantenimiento:

I. Preventivo: comprende la conservación de los equipos e infraestructura para que permanezcan en condiciones normales del servicio antes, durante y después de la operación. Es responsabilidad del operador del equipo realizar de manera rutinaria la inspección. Consistente en:

1. Inspección básica de los sistemas.
2. Limpieza, atención, conservación, lubricación, ajuste y reemplazo de piezas tales como bujías, tornillos, etc.

II. Mantenimiento Orgánico: consiste en la reparación y cambio de pequeñas piezas, se requiere herramienta básica.

Con lo anterior, ¿cuál es el tratamiento contable para el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato bajo el marco normativo de entidades de gobierno para la Agencia Logística de las Fuerzas Militares?

Y a su vez, ¿cuál sería el tratamiento contable para el comodante, en este caso las fuerzas militares de Colombia?”

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para

los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. (...).

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. (...)

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la

entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. (...).

(...)

4.2. Medición

(...)

14. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite que una entidad (el comodante) entregue un bien mueble o inmueble a otra entidad (el comodatario) para que haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la obligación de restituir el bien después de terminar su uso en el tiempo acordado.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar quien tiene el control del bien entregado en comodato:

- La titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este,
- Los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos,
- El acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso,
- La forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y
- La existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.
- Adicionalmente, las entidades podrán incluir dentro de los aspectos a analizar la intención que tengan las partes de prorrogar el contrato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

En este sentido, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, las partes involucradas (comodante y comodatario) deberán realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

De conformidad con lo anterior, las entidades deberán evaluar de manera integral cada caso particular, identificando cuál de las siguientes circunstancias le aplica:

1. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato cuando existe transferencia del control al comodatario

a. Reconocimiento y medición inicial por parte del comodatario

Cuando por esencia económica, el comodatario es quien tiene el control del bien, y este corresponde a una propiedad, planta y equipo, lo reconocerá en su situación financiera como activo aplicando la Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno. En cuanto a la medición inicial, dicha Norma señala que, al tratarse

de una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Así las cosas, el comodatario reconocerá un activo, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. El valor por el cual se reconocerá dicho activo corresponde al valor de mercado del activo recibido y en ausencia de este, por el costo de reposición. Sin embargo, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, se podrá medir por el valor en libros que tenga el activo en la entidad que entrega el bien en comodato.

Con posterioridad al reconocimiento de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, el comodatario, los medirá por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

b. Reconocimiento por parte del comodante

El comodante al perder el control del activo deberá dar de baja el bien en sus estados financieros, acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y debitando las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y la diferencia en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos de control, podrá registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. Tratamiento contable para el reconocimiento de bienes muebles e inmuebles entregados en comodato cuando no existe transferencia del control

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Por su parte, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen; y seguirá aplicando la Norma de propiedades, planta y equipo para la medición posterior del bien.

Una vez definido lo anterior, con respecto a las erogaciones generadas por concepto de adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo entregadas en comodato estas se reconocerán como un mayor valor del bien y afectarán su vida útil y el cálculo futuro de la depreciación. Por lo que, si el comodatario es quien realiza adiciones o mejoras al bien recibido en comodato, debitará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. En este caso, el comodante no deberá realizar ningún tipo de reconocimiento.

En lo relacionado con el mantenimiento y reparaciones de las propiedades, planta y equipo en comodato, si se pactan erogaciones que deberá efectuar el comodatario, este las reconocerá como un gasto en el resultado del periodo. En este caso, el comodante no realizará ningún tipo de reconocimiento.

CONCEPTO No. 20241100010801 DEL 20-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes entregados por entidades territoriales responsables de la cofinanciación y sostenibilidad de los activos del SITMP

Doctora
 MICHELLE TATIANA MAYORGA AYALA
 Profesional
 Alcaldía de Soacha
 Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010007342 del 8 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Alcaldía Municipal de Soacha suscribió un convenio de cofinanciación para la construcción de la fase II y III de Transmilenio, en el cual el Departamento, El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Alcaldía de Soacha aportan de manera conjunta aportes a la Fiduciaria Bogotá a nombre de la Empresa Férrea Regional, quien es la Entidad encargada de la construcción del Bien.

De tal manera se quiere conocer el proceso adecuado para la contabilización de los recursos girados por parte del Departamento, ya que con los recursos del Ministerio se aplicó el concepto 20231100027001”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

En el caso de que varias entidades territoriales sean responsables de la cofinanciación de los activos del SITMP, así como de garantizar la sostenibilidad del mismo, tal como puede ocurrir en áreas metropolitanas o regiones, cada entidad territorial participante registrará: a) la infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos, b) los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y c) los ingresos, de acuerdo con el derecho que tenga o, para el caso de los recursos de cofinanciación de la Nación, según la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación.

(...)

1. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SITMP

(...)

1.2. Aportes de la entidad territorial

Cuando la entidad territorial entregue recursos al ente gestor para que este los administre directamente o a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si los aportes de la entidad territorial son administrados directamente por el ente gestor, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Ahora bien, si los aportes de la entidad territorial son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR

CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, los hechos económicos derivados de los recursos entregados para financiación del SITMP se reconocerán por la entidad territorial o entidades territoriales que ostenten el control de los recursos del sistema, en el entendido que son estas las que esperan obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y las que asumen los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

En consecuencia, el reconocimiento contable de los aportes realizados por las entidades que tengan el control de los recursos del sistema se realizará de conformidad con lo señalado en el numeral 1.2. Aportes de la entidad territorial del mencionado Procedimiento contable. Por lo tanto, cuando el departamento o el municipio de Soacha entreguen recursos al ente gestor para que este los administre a través de un encargo fiduciario, debitarán la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, es de precisar que en caso de que varias entidades territoriales sean responsables de la cofinanciación de los activos del SITMP, así como de garantizar la sostenibilidad del mismo, cada entidad territorial participante registrará: a) la infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos, b) los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y c) los ingresos, de acuerdo con el derecho o la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación; para lo cual las entidades involucradas aplicarán el Procedimiento contable anteriormente mencionado.

CONCEPTO No. 20241100011061 DEL 22-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Presentación de estados financieros Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables
	SUBTEMA	Comparación de los estados financieros y de los informes financieros y contables en el periodo

Doctora
 PATRICIA ZARAZA IBARRA
 Coordinadora grupo de contabilidad
 Superintendencia de Sociedades
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010009522 del 16 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para la preparación de los Estados Financieros comparativos de la vigencia 2023– 2022 y sus respectivas NOTAS, como se debe realizar la comparación?

1 -Diciembre 2023 - Diciembre 2022 para todos los Estados Financieros?

2 -Diciembre 2023 - Septiembre 2023 para Cuentas de Balance

Diciembre 2023 - Diciembre 2022 para cuentas de resultado?

Se deben preparar comparativos diferentes para subir a CHIP que para publicar en la página web de la entidad?

Cuál es la definición de: PERIODO de todas estas normas?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

9. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 356 de 2022 y actualizado según la Resolución 261 de 2023, establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES A PUBLICAR

(...)

Los informes financieros y contables que deban preparar, presentar y publicar las entidades públicas corresponderán a los siguientes: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados, un estado de resultado integral o un estado de resultado de la gestión de liquidación, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables.

(...)

3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

(...)

5. IDENTIFICACIÓN Y CONTENIDO DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Tanto el estado de situación financiera como el estado de resultados, el estado de resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, tendrán la misma estructura que los estados financieros contenidos en el conjunto completo de estados financieros presentados a diciembre del año inmediatamente anterior, en relación con los criterios para agrupar, totalizar y subtotalizar las partidas. Sin embargo, si durante el trimestre se presentan hechos económicos que requieran el ajuste a la estructura de los informes financieros y contables, la entidad podrá realizar los cambios que considere pertinentes para que la información refleje de mejor manera la realidad económica de esta.

(...)

5.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior. Para el trimestre con corte al 31 de marzo, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera contenido en el conjunto completo de estados financieros presentados a 31 de diciembre del año anterior.

En el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que el principio de Periodo contable corresponde al lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre.

En este sentido, la Norma de presentación de estados financieros determina que los estados financieros se deben presentar de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior, es decir que los estados financieros a 31 de diciembre de 2023 se comparan con los estados financieros a 31 de diciembre de 2022. Así mismo, dicha Norma establece los estados financieros que deben preparar y presentar las entidades, los cuales son: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

De otra parte, el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables indica que las entidades públicas deben preparar, presentar y publicar informes financieros y contables. Estos informes comprenden: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados, un estado de resultado integral o un estado de resultado de la gestión de liquidación, dependiendo del marco normativo aplicable a la entidad, y c) las notas a los informes financieros y contables.

Estos informes financieros y contables se preparan y presentan, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. En este sentido, a 31 de diciembre del respectivo año no se preparan ni presentan informes financieros y contables, sino que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros señalados en el párrafo anterior.

En cuanto a la forma de comparar estos informes financieros y contables el procedimiento indica que el estado de situación financiera se presentará comparativo con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior; por ejemplo, el estado de situación financiera con corte a 30 de junio de 2023 se comparará con el estado de situación financiera con corte a 31 de marzo de 2023.

Y en el caso del estado de resultados se presentará comparativo con el estado de resultados al mismo corte del año anterior; por ejemplo, el estado de resultados con corte a 30 de junio de 2023 se comparará con el estado de resultados con corte a 30 de junio de 2022.

Respecto a la determinación del periodo, este puede corresponder al lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre o el periodo cubierto por dichos informes. De manera que, el periodo contable para los estados financieros será el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año en cuestión, mientras que el periodo para los informes financieros será trimestral con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año.

CONCEPTO No. 20241100011231 DEL 26-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reexpresión de Estados Financieros

Doctora
 KAROLAIN DANIELA LEYTON CADENA
 Contadora
 U.A.E. Junta Central de Contadores
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010006102 del 05 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La entidad requiere hacer un ajuste contable de corrección de errores de vigencias anteriores, dado que, en el año 2022, se omitió el registro contable de provisión por litigios y demandas, dicha inconsistencia se registró en el año 2023, afectando el gasto de esa vigencia, hecho incorrecto.

Por lo anterior se requiere ajustar el saldo de la cuenta contable gasto y afectar cuenta de patrimonio de ejercicios anteriores, por lo que requerimos de su apoyo y asesoramiento en cuanto:

Según la norma contable aplicable al sector, cuando se lleva a cabo ajustes de vigencias anteriores se debe evaluar la materialidad del valor a ajustar con el fin de determinar si se lleva a cabo re - expresión de estados financieros:

¿Qué metodología o procedimiento debo tener en cuenta para determinar la materialidad del ajuste contable?

Si se hace re - expresión de estados financieros, ¿Cuál es el proceso de re - expresión y presentación de estados financieros?

Si se hace re - expresión contable, ¿Cuál es el proceso de presentación de información contable y convergencia ante el aplicativo CHIP?
¿Cuál es la incidencia o afectación en el aplicativo CHIP?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

”3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las

partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Resolución 411 de 2023 “por la cual se establece la información a reportar, los requisitos, plazos y características de envío a la Contaduría General de la Nación y se deroga la resolución 706 de 2016” establece en su artículo 13 “MODIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN. Si en cumplimiento de las funciones constitucionales de centralizar y consolidar la información, la CGN solicita a las entidades públicas la modificación de la información reportada, estas deberán proceder al envío inmediato de la categoría de información ajustada.

Si la entidad pública requiere modificar la información reportada a la CGN, podrá enviar nuevamente la categoría de información ajustada antes del cierre del sistema CHIP, debiendo justificar dicha situación, Una vez cerrado el sistema de forma definitiva, no se hará apertura, para corrección, trasmisión no retrasmisión de la información (Subrayado fuera de texto)”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y 2. ¿Qué metodología o procedimiento se debe tener en cuenta para determinar la materialidad del ajuste contable? Y ¿Cuál es el proceso de re - expresión y presentación de estados financieros?

La Contaduría General de la Nación - CGN no ha diseñado una guía de aplicación sobre la reexpresión de los estados financieros para entidades de gobierno; no obstante, el Marco Conceptual y las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señalan los criterios a tener en cuenta para efectos de presentación de los estados financieros.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se determina que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. La información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por lo que, la entidad establecerá la materialidad, para efectos de presentación, de las partidas en la información financiera; así como, la materialidad para determinar qué partidas deben ser reexpresadas, a fin de que la información financiera cumpla con que sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios.

Por consiguiente, ante la corrección de errores de periodos anteriores para efectos de presentación de la información financiera; la entidad ajustará el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio afectadas por el error, en el periodo en cual se descubra el error. Además, si el error es material, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, es decir, que determinará los valores de los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. En caso contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Finalmente, en cuanto a las preguntas Preguntas 3 y 4. ¿Cuál es el proceso de presentación de información contable y convergencia ante el aplicativo CHIP, si se hace re-expresión de los estados financieros? Y ¿Cuál es la incidencia o afectación en el aplicativo CHIP?, nos permitimos indicar que:

Para efectos de la operación a adelantar en el aplicativo CHIP frente a modificación de información de periodos anteriores a nivel sistemático, el proceso referenciado, no es posible dado que para efectos de los cortes contables efectivamente reportados, el sistema de información se encuentra cerrado, para lo cual es importante señalar que las acciones a adelantar con el fin de realizar corrección de errores, se deben surtir conforme a las disposiciones normativas, en el periodo que se identificó el error y realizando las acciones que dispone la normatividad vigente a nivel de presentación de Estados Financieros de acuerdo con la normatividad citada con antelación, la cual puede ser consultada en www.contaduria.gov.co – RCP – RCP en convergencia con NIIF – NICSP – Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100011421 DEL 02-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las cesantías retroactivas de los Magistrados del CNE, vinculados entre 2022 y 2023 a la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Doctor
 ALFONSO CAMPO MARTÍNEZ
 Presidente
 Consejo Nacional Electoral – CNE
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010009302 del 15 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente solicitamos de manera atenta elevar consulta con el fin de conocer ¿cuál es el procedimiento que debe llevarse a cabo para efectuar el reconocimiento y pago de prestaciones sociales (pasivo laboral) de los Magistrados del Consejo Nacional Electoral que están cargo de la Registraduría Nacional del Estado Civil – RNEC, desde su posesión en septiembre de 2022 hasta la finalización del vínculo laboral, en diciembre del año 2023?

Adicionalmente, aclarar si el procedimiento a efectuar -incluidos los registros, requisitos o trámites necesarios- requerirán previamente un trámite de traslado presupuestal de gastos por fusión de entidades.

La anterior consulta se eleva con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. Actualmente el Consejo Nacional Electoral adelanta gestiones necesarias para avanzar en la materialización de la autonomía administrativa y presupuestal del Órgano rector del poder electoral establecida en el Artículo 265 de la Constitución Política de Colombia - modificado por el Acto Legislativo 01 de 2009-, e impulsada a partir de los artículos 336 y

337 de la Ley 2294 del 19 de mayo de 2023 'por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 'Colombia, Potencia Mundial de la Vida', confiriendo al Consejo Nacional Electoral la sección presupuestal en el Presupuesto General de la Nación.

(...)

El Decreto 2086 del 19 de noviembre de 2019, 'Por el cual se crea la planta de personal del Consejo Nacional Electoral', establece en su artículo 6: 'Incorporación de los servidores. Los magistrados del Consejo Nacional Electoral, a partir del 1 de enero de 2020 quedarán incorporados directamente y sin requisito adicional alguno a planta de personal (...) hasta tanto se produzca la incorporación de los servidores a la planta del Consejo continuarán vinculados a la planta de la Registraduría, cumpliendo las funciones a ellos asignadas y devengada remuneración que vienen percibiendo.'

2. Desde la creación de la sección presupuestal número 28-04-00, de acuerdo con el Decreto No. 0957 del 16 de junio de 2023, el Consejo Nacional Electoral asumió la capacidad de contratar y comprometer a nombre de la persona jurídica, así como ordenar el gasto en desarrollo de las apropiaciones incorporadas en la respectiva sección.

3. A partir del 01 de enero de 2024 y avanzando de manera convergente con la autonomía administrativa del Consejo Nacional Electoral, los Magistrados de este organismo fueron incorporados en la nómina del CNE en la sección presupuestal 28-04-00, tal como lo dispone el artículo 6 del Decreto 2086 de 2019.

4. Dentro de la relación de las prestaciones sociales existen conceptos que se han acumulado desde su posesión en la Magistratura y las cesantías (cuenta presupuestal Disminución de Pasivos) que se han causado mensualmente en cada unidad pagadora y en las provisiones contables".

En comunicación telefónica del 05 de marzo de 2024 el doctor Carlos Roberto Cardona Hernández, Asesor 1020-03 del Consejo Nacional Electoral, indica que el CNE vinculó a partir de enero de 2024 a los magistrados a su nómina, quienes se encontraban vinculados a la RNEC desde el momento de su nombramiento, por lo que los pasivos acumulativos, correspondientes a las cesantías retroactivas de estos magistrados, habían sido reconocidos y registrados por la RNEC, en calidad de patrono, en cada periodo contable de acuerdo con la obligación que surgía. Adicionalmente, señala que al CNE le trasladarán la obligación existente por los pasivos de las cesantías retroactivas, por cuanto los magistrados ya no hacen parte de la nómina de la RNEC.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. (...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados;
o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

31. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

a) premios o bonificaciones por antigüedad, y

b) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

11. Las deudas de terceros asumidas por la entidad se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando esta las asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

(...)

16. Las condonaciones de deudas y las deudas que asuma la entidad se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando la entidad se encuentra ante obligaciones adquiridas con sus empleados, que corresponden a retribuciones por los servicios prestados que surgen de la relación laboral por los acuerdos formales o requerimientos legales, y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o equivalentes al efectivo, que cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para ser reconocidas como pasivos, le corresponde a la entidad registrar estas obligaciones como parte de los beneficios a los empleados en su información financiera.

Por lo tanto, si la entidad tiene la obligación de pagar las cesantías retroactivas que cubren desde el momento de la posesión hasta la fecha en que sean exigibles por los magistrados, por cuanto ellos tienen el derecho de cobrar a la entidad por ser su empleador actual, independientemente de que estas prestaciones se hayan acumulado desde años pasados, la entidad debe reconocer esta obligación como un mayor valor de los beneficios a los empleados a largo plazo registrando un crédito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Ahora bien, respecto a la contrapartida en la cual se registrará el valor de las obligaciones, esta dependerá de si estos valores serán cubiertos por terceros o no:

- si la entidad tiene el derecho a recibir los recursos por parte de los anteriores empleadores para el pago de las cesantías retroactivas causadas en tales periodos, reconocerá una cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- si la entidad no tiene el derecho a recibir los recursos por parte de los empleadores anteriores, reconocerá un gasto mediante un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Dado que el pago por la totalidad de las prestaciones lo debe realizar la entidad, independientemente de que exista el derecho a recibir los recursos por parte de los anteriores empleadores para el pago de las cesantías retroactivas causadas en tales periodos, cuando se efectúe el giro registrará un débito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el pago se realiza con recursos de cuentas propias, o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si el pago lo realiza la tesorería centralizada. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

CONCEPTO No. 20241100012071 DEL 09-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Cuentas por pagar Provisiones Activos contingentes Pasivos contingentes Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes y recursos con fallo o sin fallo del proceso de extinción de dominio. Tratamiento contable de la venta y los ingresos por arrendamiento de los bienes y recursos con proceso de extinción de dominio en curso.

Doctora
 ANDREA JANETH REDONDO MEDINA
 Coordinadora Grupo de Gestión Contable y Financiera
 Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010012882 del 04 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) para solicitarle su orientación y asesoría en relación con el registro contable de los bienes y recursos que recibe y administra la entidad y el Fondo de Reparación de Víctimas (FRV), el cual es una subunidad ejecutora del presupuesto asignado.

(...) la UARIV fue creada para brindar atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno colombiano, de acuerdo con la Ley 1448 de 2011 y sus decretos reglamentarios. Dentro de sus funciones, la UARIV administra el FRV, con posición institucional 41-04-00-00M, el cual se encarga de recibir, administrar y monetizar los bienes y recursos que provienen de los postulados o grupos armados ilegales que se sometieron a la justicia transicional, así como de otras fuentes de financiación. El objetivo

del fondo es pagar las sentencias judiciales que ordenan la reparación judicial a las víctimas del conflicto armado en Colombia en el marco de los procesos de justicia y paz. Es dable mencionar, que la administración de los bienes, así como su enajenación, se fundamenta en las facultades otorgadas al FRV por la Ley 1448 de 2011, así como la Ley 975 de 2005, Ley de Justicia y Paz.

La Ley 975 de 2005 prevé que 'Los miembros de los grupos armados que resulten beneficiados con las disposiciones previstas en esta ley tienen el deber de reparar a las víctimas de aquellas conductas punibles por las que fueron condenados mediante sentencia judicial.' Por otra parte, la norma ibidem, en su artículo 54 determinó los recursos que conforman el FRV serán los siguientes: i) Los que entregan a cualquier título los miembros de los GAOAML, Grupos Armados Organizados al Margen de la Ley; ii) Los que provengan del Presupuesto General de la Nación, iii) Las donaciones en dinero o en especie, nacionales o extranjeras.

A su vez, los bienes afectados con medida cautelar durante los procesos de justicia y paz, confines a la extinción del dominio, serán puestos a disposición de la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas–, en calidad de secuestro, y ejerciendo así la administración provisional de los bienes, mientras se profiere sentencia de extinción de dominio (artículo 17B, Ley 1592 de 2012)

Frente a la reparación de las víctimas por vía judicial, el artículo 2.2.7.3.4 del Decreto 1084 de 2015 establece los montos de indemnización que aplican a los casos donde el Estado concurre a pagar las indemnizaciones de manera subsidiaria y sostiene que 'la normativa vigente establece de forma clara que la reparación a las víctimas en el marco de los procesos de Justicia y Paz se debe financiar con los recursos aportados por los victimarios, de forma solidaria con los recursos de los bloques o frentes a los que éstos hubieran pertenecido y, ante la insuficiencia de los mismos, el Estado acude de forma subsidiaria, con recursos de Presupuesto General de la Nación

Esta posición ha sido reiterada por la Corte Constitucional, fijando un orden de afectación de los recursos que integran el Fondo y el orden de obligados a indemnizar que debe seguirse para satisfacer el principio de reparación (...)

Por otra parte, el artículo 2.2.5.1.3.5. del Decreto 1069 de 2015, menciona lo siguiente:

Artículo 2.2.5.1.3.5. Régimen de transición para efectos de la reparación integral. Cuando en el marco del proceso penal especial de justicia y paz se reconozcan víctimas por hechos victimizantes no contemplados en el artículo 3º de la Ley 1448 de 2011 o cuando las Salas de Justicia y Paz hubieren ordenado la reparación integral de las víctimas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1592 de 2012, la indemnización administrativa se financiará con afectación de recursos en el siguiente orden de prelación:

(...)

Entre los bienes que recibe el FRV, para su enajenación o administración, se pueden distinguir dos situaciones, a saber:

Bienes con extinción de dominio: Serán aquellos donde se traslada el dominio al Estado luego de una sentencia de un juez donde declara la pérdida de la capacidad dispositiva del bien, al estar relacionados o haberse utilizado para la realización de actividades ilícitas o que afectan gravemente la moral social, de conformidad con la Ley 1708 de 2014, adicionada por la Ley 1849 de 2017, y sus normas complementarias.

Bienes sin extinción de dominio: Son aquellos donde el Estado reclama la propiedad de un bien que está relacionado con actividades ilícitas o que afecta gravemente la moral social y que se encuentran en proceso judicial para su extinción, sin que cuente con sentencia ejecutoriada; en estos procesos el propietario o el poseedor del bien conserva sus derechos sobre él; sin embargo, se le entrega a la UARIV la administración del mismo y recibe el usufructo de los bienes para la reparación judicial de las víctimas.

Teniendo en cuenta lo anterior, y con el fin de facilitar la representación fiel en contabilidad de los ingresos como resultado de la administración, enajenación y comercialización de los bienes a cargo del FRV, respetuosamente me permito formular las siguientes consultas, las cuales, agradecería me sean atendidas de la manera clara y precisa:

1. ¿Cómo se debe realizar el asiento contable para el registro de la entrada de los bienes/recursos que se reciben cuando son fruto de un proceso de extinción de dominio?
2. ¿Cómo se debe realizar el asiento contable para el registro de la entrada de los bienes/recursos que se reciben, pero tienen en curso un proceso aun sin fallo de extinción de dominio?
3. ¿Qué asiento contable se debe realizar en el momento del fallo del proceso de extinción de dominio cuando es a favor de la UARIV?
4. ¿Qué asiento contable se debe realizar en el momento del fallo del proceso de extinción de dominio cuando es a favor del propietario inicial?
5. ¿Qué asiento contable se debe realizar para registrar las ventas y/o arrendamientos de los bienes que tienen en curso un proceso sin fallo de extinción de dominio?
6. La UARIV tiene actualmente parametrizado el rubro de ingreso 3-2- 01-1-02-6-08, con el cual se registran los recursos recibidos de bienes por proceso de extinción de dominio el cual nos contabiliza a la cuenta contable 421098 Bienes declarados a favor de la Nación, la entidad sobre este rubro percibe ingresos por venta de productos agrícolas como lo son 'el látex de caucho y fruto de palma de aceite' y los arriendos de bienes a favor de la Nación, por lo anterior, ¿es pertinente la creación de dos rubros presupuestales que nos identifique contablemente las operaciones realizadas por la entidad?, ¿para el caso de productos agrícolas afectar la cuenta de ingreso 421040001 – Productos agropecuarios, de silvicultura, avicultura y pesca y para arrendamientos la cuenta 480817001 – Arrendamientos operativos? (...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 975 de 2005, por la cual se dictan disposiciones para la reincorporación de miembros de grupos armados organizados al margen de la ley, que contribuyan de manera efectiva a la consecución de la paz nacional y se dictan otras disposiciones para acuerdos humanitarios, establece:

“ARTÍCULO 17A. BIENES OBJETO DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. Los bienes entregados, ofrecidos o denunciados por los postulados para contribuir a la reparación integral de las víctimas, así como aquellos identificados por la Fiscalía General de la Nación en el curso de las investigaciones, podrán ser cautelados de conformidad con el procedimiento dispuesto en el artículo 17B de la presente ley, para efectos de extinción de dominio.

PARÁGRAFO 1o. Se podrá extinguir el derecho de dominio de los bienes, aunque sean objeto de sucesión por causa de muerte o su titularidad esté en cabeza de los herederos de los postulados.

PARÁGRAFO 2o. La extinción de dominio de los bienes recaerá sobre los derechos reales principales y accesorios que tenga el bien, así como sobre sus frutos y rendimientos.

ARTÍCULO 17B. IMPOSICIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES SOBRE BIENES PARA EFECTOS DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. Cuando el postulado haya ofrecido bienes de su titularidad real o aparente o denunciado aquellos del grupo armado organizado al margen de la ley al que perteneció, o la Fiscalía haya identificado bienes no ofrecidos o denunciados por los postulados, el fiscal delegado dispondrá la realización de las labores investigativas pertinentes para la identificación plena de esos bienes y la documentación de las circunstancias relacionadas con la posesión, adquisición y titularidad de los mismos. La Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas – Fondo para la Reparación de las Víctimas – participará en las labores de alistamiento de los bienes susceptibles de ser cautelados, de conformidad con lo establecido en el artículo 11C, y suministrará toda la información disponible sobre los mismos. Esta información será soportada ante el magistrado con función de control de garantías en la respectiva audiencia para la decisión sobre la imposición de medidas cautelares.

(...)

En esta audiencia reservada, el fiscal delegado solicitará sin dilación al magistrado la adopción de medidas cautelares de embargo, secuestro o suspensión del poder dispositivo sobre los bienes; igualmente, procederá la medida sobre depósitos en entidades financieras, en el interior y en el exterior del país de conformidad con los acuerdos de cooperación judicial en vigor. En el caso de bienes muebles como títulos valores y sus rendimientos, el fiscal delegado solicitará la orden de no pagarlos, cuando fuere imposible su aprehensión física. En el caso de personas jurídicas, el magistrado al momento de decretar la medida cautelar ordenará que la Unidad Administrativa Especial para la

Atención y Reparación Integral a las Víctimas como administradora del Fondo para la Reparación de las Víctimas ejerza los derechos sociales que correspondan a las acciones, cuotas o partes de interés social objeto de la misma hasta que se produzca decisión judicial definitiva y mientras tanto quienes aparezcan inscritos como socios, miembros de los órganos sociales y demás órganos de administración, representante legal o revisor fiscal, no podrán ejercer ningún acto de disposición, administración o gestión sobre aquellas. Si el magistrado con función de control de garantías acepta la solicitud, las medidas cautelares serán adoptadas de manera inmediata.

Los bienes afectados con medida cautelar serán puestos a disposición de la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas–, que tendrá la calidad de secuestre y estará a cargo de la administración provisional de los bienes, mientras se profiere sentencia de extinción de dominio.

PARÁGRAFO 1o. Si la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas– se encuentra administrando bienes que no tengan medida cautelar, podrá solicitar al magistrado con función de control de garantías, directamente o a través de la Fiscalía General de la Nación, la imposición de medidas cautelares sobre los bienes.

PARÁGRAFO 2o. Cuando la medida cautelar se decreta sobre bienes respecto de los cuales con posterioridad se eleve solicitud de restitución, tales bienes y la solicitud de restitución serán transferidos al Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, para efectos de su trámite a través de los procedimientos establecidos en la Ley 1448 de 2011 y su normatividad complementaria, sin que se requiera el levantamiento de la medida cautelar por parte de la magistratura.

PARÁGRAFO 3o. Si los bienes entregados, ofrecidos o denunciados por los postulados o identificados por la Fiscalía General de la Nación en los términos del presente artículo, tuvieren solicitud de restitución ante la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas o ante la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas –Fondo para la Reparación de las Víctimas–, el fiscal delegado solicitará la medida cautelar sobre los mismos y una vez decretada ordenará el traslado de la solicitud de restitución y los bienes de manera inmediata al Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, para efectos de su trámite a través de los procedimientos establecidos en la Ley 1448 de 2011 y su normatividad complementaria.

PARÁGRAFO 4o. Cuando los bienes entregados, ofrecidos o denunciados por los postulados estén involucrados en un trámite de extinción del derecho de dominio adelantado en el marco de la Ley 793 de 2002 y demás leyes que la modifican y adicionan, el Fiscal delegado de Justicia y Paz solicitará la medida cautelar sobre el bien. Una vez decretada la medida, el Fiscal o el juez que conozca del trámite de extinción de dominio declarará la

improcedencia extraordinaria de la acción de extinción de dominio sobre este bien y ordenará al Administrador del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), o quien haga sus veces, que ponga de manera inmediata el bien a disposición del Fondo para la Reparación de las Víctimas. Esta decisión no será sometida al grado jurisdiccional de consulta. En este caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 11C, los bienes sin vocación reparadora no podrán ingresar al Fondo para la Reparación de las Víctimas.

(...)

ARTÍCULO 54. FONDO PARA LA REPARACIÓN DE LAS VÍCTIMAS. Créase el Fondo para la Reparación de las Víctimas, como una cuenta especial sin personería jurídica, cuyo ordenador del gasto será el Director de la Red de Solidaridad Social. Los recursos del Fondo se ejecutarán conforme a las reglas del derecho privado.

El Fondo estará integrado por todos los bienes o recursos que a cualquier título se entreguen por las personas o grupos armados organizados ilegales a que se refiere la presente ley, por recursos provenientes del presupuesto nacional y donaciones en dinero o en especie, nacionales o extranjeras.

Adicionalmente este Fondo estará conformado por las siguientes fuentes:

a) El producto de las multas impuestas a los individuos o a los grupos armados al margen de la ley en el marco de procesos judiciales y administrativos;

(...)

f) El monto establecido en la sentencia como consecuencia al apoyo brindado por las empresas que han financiado a grupos armados organizados al margen de la ley.

g) Los recursos provenientes de los procesos de extinción de dominio que se surtan en virtud de la Ley 793 de 2002, en las cuantías o porcentajes que determine el Gobierno Nacional.

(...)

PARÁGRAFO 4o. La disposición de los bienes que integran el Fondo para la Reparación de las Víctimas a que se refiere el artículo 54 de la Ley 975 de 2005 se realizará a través del derecho privado. Para su conservación podrán ser objeto de comercialización, enajenación o disposición a través de cualquier negocio jurídico, salvo en los casos, en que exista solicitud de restitución, radicada formalmente en el proceso judicial, al cual están vinculados los bienes por orden judicial.

La enajenación o cualquier negocio jurídico sobre los bienes del Fondo se realizará mediante acto administrativo que se registra en la Oficina de Registro correspondiente, cuando la naturaleza jurídica del bien lo exija.

Los recursos administrados por este Fondo estarán bajo la vigilancia de la Contraloría General de la República.

(...)

PARÁGRAFO 1o. Sin perjuicio de las causales de inexistencia del acto o contrato a que se refiere el artículo 898 del Código de Comercio, la administradora de bienes incautados, o con extinción de dominio o comiso, o entregados para la reparación de las víctimas, podrá ordenar su enajenación o disposición cuando su naturaleza, uso o destino amenace deterioro o se imposibilite su administración.

(...)

PARÁGRAFO 4o. La enajenación de los bienes sujetos a registro, se efectuará mediante acto administrativo el cual una vez inscrito en la oficina correspondiente constituirá título traslativo de dominio suficiente” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Ley 1448 de 2011, por la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 168. DE LAS FUNCIONES DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN INTEGRAL A LAS VÍCTIMAS. La Unidad Administrativa Especial de Atención y Reparación Integral a las víctimas coordinará de manera ordenada, sistemática, coherente, eficiente y armónica las actuaciones de las entidades que conforman el Sistema Nacional de Atención y Reparación a las Víctimas en lo que se refiere a la ejecución e implementación de la política pública de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas y asumirá las competencias de coordinación señaladas en las Leyes 387, 418 de 1997, 975 de 2005, 1190 de 2008, y en las demás normas que regulen la coordinación de políticas encaminadas a satisfacer los derechos a la verdad, justicia y reparación de las víctimas. Además, le corresponde cumplir las siguientes funciones:

(...)

8. Administrar el Fondo para la Reparación de las Víctimas y pagar las indemnizaciones judiciales ordenadas en el marco de la Ley 975 de 2005” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1084 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Inclusión Social y Reconciliación, señala:

“Artículo 1.2.2.1. Fondo para la Reparación de las Víctimas. El Fondo para la Reparación de las Víctimas, creado en virtud del artículo 54 de la Ley 975 de 2005, es la principal fuente de financiación de las políticas de atención, asistencia, prevención y reparación integral a las víctimas de la violencia. Se encuentra adscrito y es administrado por la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Resolución 195 de 2021, señala:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados” (Subrayado fuera de texto).

Además, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un

tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. (...) Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

89. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de

hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

5. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

(...)

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

19. Los activos declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

8. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

9. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

15. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados. En este sentido, la información financiera del Fondo para la Reparación de las Víctimas será integrada a la información financiera de la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas - UARIV.

Por lo anterior, y de acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus inquietudes.

Pregunta 1. Registro contable de los bienes o recursos recibidos con ocasión al proceso de extinción de dominio

Si los bienes o recursos declarados a favor de la Nación como resultado del proceso de extinción de dominio cumplen con los criterios para ser reconocidos como parte de los activos de la entidad, esto es, son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, la entidad debe incorporarlos a su información financiera.

Para ello, la UARIV reconocerá los recursos recibidos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para el caso de los bienes, y dado que estos se entregan a la UARIV con la finalidad de contribuir a la reparación integral de las víctimas a través de su venta o enajenación, la entidad los registrará como inventarios mediante un débito en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Una vez incorporados estos bienes o recursos a la información financiera, la entidad aplicará los criterios de medición, revelación y presentación atendiendo lo definido en las políticas contables de la entidad aplicables acorde a la clasificación realizada, como efectivo o como inventario.

Pregunta 2. Registro contable de los bienes o recursos recibidos con proceso en curso de extinción de dominio

Dado que los bienes o recursos que se encuentran en proceso de extinción de dominio no cumplen los criterios de reconocimiento como parte de los activos de la entidad, esto es,

no son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, por lo tanto, no se incorporan a la información financiera de la UARIV. Lo anterior, acorde con el artículo 17B en el cual se indica que la UARIV tendrá la calidad de secuestro y estará a cargo de la administración provisional de los bienes, mientras se profiere sentencia de extinción de dominio.

Estos bienes o recursos se registrarán en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y un crédito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina su situación jurídica y destinación.

No obstante, si como parte de los recursos en proceso de extinción de dominio la entidad recibe efectivo, y estos recursos son incorporados a las cuentas bancarias de la entidad, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto sea emitida la sentencia del proceso.

Pregunta 3. Registro contable de los bienes o recursos a favor de la UARIV en el fallo del proceso de extinción de dominio

Si al finalizar el proceso jurídico de los bienes que se encontraban en proceso de extinción de dominio estos se declaran a favor de la Nación, la UARIV los incorporará como parte de sus activos aplicando lo indicado en la respuesta a la pregunta 1 de este concepto.

Simultáneamente, cancelará el registro en las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

Para el caso de los recursos, la entidad reclasificará los saldos correspondientes mediante un débito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Pregunta 4. Registro contable de los bienes o recursos a favor del propietario inicial en el fallo del proceso de extinción de dominio

Si al finalizar el proceso jurídico, la entidad debe realizar la devolución de los bienes en proceso de extinción de dominio a sus propietarios, con la entrega cancelará el registro contable en las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA

(CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

Si en la sentencia del proceso se indica que se debe efectuar la devolución de efectivo que se encontraba incorporado en las cuentas bancarias de la entidad, cuando se realice la entrega de los recursos al tercero beneficiario de la sentencia, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Pregunta 5. Registro contable del ingreso por la venta o arrendamiento de los bienes con proceso de extinción de dominio en curso

- Enajenación de bienes en proceso de extinción

Cuando la UARIV defina la enajenación temprana de los bienes que se encuentran en proceso de extinción, la entidad incorporará en su información financiera el activo como inventario e ingreso, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Simultáneamente, retirará los bienes o recursos de las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda a la clase de activo vendido de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

De conformidad con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, la entidad deberá tener en cuenta que los ingresos por la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes; b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos; c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicios asociados con la transacción; y e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

Por lo tanto, cuando se efectuó la enajenación de estos bienes se debitará la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y se acreditará la subcuenta 421090-Otros bienes comercializados de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Simultáneamente, se reconocerá la salida del inventario mediante un débito en las subcuentas 621090-Otros bienes comercializados de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), cuando sea el caso, y un

crédito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Es importante señalar que la medición de los ingresos y el derecho por la venta de bienes corresponde al valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos.

- Ingresos por arrendamiento de bienes en proceso de extinción

Los recursos recibidos por concepto de arrendamientos, rendimientos financieros y otros generados por el uso de los bienes en proceso de extinción, se reconocerán como un ingreso y un derecho de la UARIV, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

Pregunta 6. Creación de dos rubros presupuestales para reconocimiento de ingresos producidos

Al respecto, es preciso señalar que la entidad competente para pronunciarse sobre la creación de rubros presupuestales es la Dirección General de Presupuesto Público Nacional (DGPPN), por lo que se sugiere a la UARIV elevar consulta a dicho órgano para efectos de identificar los rubros concepto de ingreso asociados a los hechos económicos mencionados. Una vez la DGPPN emita pronunciamiento, la CGN procederá a evaluar las definiciones de los rubros en el SIIF-Nación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241120004051 del 13-03-2024

CONCEPTO No. 20241100013121 DEL 19-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Activos intangibles
	SUBTEMA	Tratamiento contable de costos asociados a desarrollo tecnológico

Doctora
 LADY CAROLINA GACHARNÁ GUERRERO
 Profesional de Defensa Grupo Financiero
 Defensa Civil Colombiana
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010012672 del 4 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad solicita un concepto respecto al tratamiento contable de los costos asociados al desarrollo tecnológico, específicamente en relación con el caso que se describe a continuación:

La entidad recientemente finalizó un contrato para la adecuación electrónica del cuarto de mando con un proveedor. Sin embargo, recibieron una carta de dicho proveedor en la que aclara que el costo del "diseño, desarrollo, implementación y suministro de una solución tecnológica" ya sea un aplicativo web, una APP o un software, no puede desglosarse fácilmente debido a la naturaleza compleja y dinámica del proceso de desarrollo. Por lo tanto, el valor se consolida en una sola cifra, que para el caso del contrato en referencia equivale a un costo global.

De conformidad con lo anterior, la entidad pregunta ¿cuál es el tratamiento contable para el caso en mención?, ¿debe ser directamente reconocido como gasto o activo? En caso de ser necesario capitalizarlo, ¿qué cuenta sería la más apropiada?

Adicionalmente, el 1 de abril de 2024, vía telefónica la doctora Lady Carolina Gacharná Guerrero, aclaró que la adecuación electrónica consistió en adquisición de equipos para el funcionamiento del cuarto de mando y desarrollo de una solución tecnológica basada en un aplicativo alojado en un servicio de computación en la nube para la atención de emergencias sobre el cual la entidad tiene el derecho patrimonial.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos

con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

(...)

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(..)

10. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

(...)

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, que puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, el Marco Conceptual establece que la información financiera de propósito general es útil cuando presenta hechos relevantes, es decir, es información material y tiene valor predictivo y/o confirmatorio, que es capaz de influir en las decisiones que han

de tomar sus usuarios. En este sentido, la relevancia es un aspecto específico establecido por cada entidad en cuanto a la naturaleza y magnitud de cada partida que afecta la información financiera de propósito general.

Así las cosas, una entidad reconocerá un elemento como activo cuando este cumpla con la definición de activo establecida en el Marco Conceptual y atienda a la relevancia definida por la entidad para el reconocimiento en la información financiera. Por lo tanto, si el elemento no cumple con la definición de activo, o cumpliendo con la definición de activo, no cumple con la relevancia definida por la entidad, se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

Por lo anterior, si el bien adquirido mencionado en su consulta cumple con la definición de activo y la relevancia para el reconocimiento como tal en la información financiera, la entidad procederá a determinar a qué grupo de activo corresponde de acuerdo con la naturaleza del bien y el propósito para el cual fue adquirido, es decir, si se clasifica como propiedades, planta y equipo o como activos intangibles.

En el entendido que el bien adquirido incluye equipos para el funcionamiento del cuarto de mando y el desarrollo de una solución tecnológica basada en un aplicativo alojado en un servicio de computación en la nube para la atención de emergencias, le corresponde a la entidad encontrar el costo por el cual debe reconocer inicialmente los equipos que atiendan a la definición de propiedades, planta y equipo, y el costo del activo intangible adquirido, de conformidad con la medición inicial señalada para cada uno de estos elementos en las Normas transcritas en las consideraciones. Asimismo, la entidad podrá también atender a lo mencionado en el párrafo 10 de la Norma de activos intangibles, que indica que cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad podrá determinar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

CONCEPTO No. 20241100013661 DEL 26-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de devolución de ingresos de vigencias anteriores

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
 Vicerrectora Administrativa y Financiera
 Universidad Internacional del Trópico Americano
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010015522 del 18 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿La devolución de los ingresos de vigencias anteriores, afecta la cuenta del patrimonio o afecta la cuenta 5895 DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos

y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En atención a su solicitud, de manera general se señalarán algunas situaciones que pueden presentarse en la devolución de los ingresos de periodos anteriores, sin ser las únicas que puedan presentarse:

- Si los recursos a devolver corresponden a ingresos fiscales tributarios y no tributarios reconocidos en periodos contables anteriores, se reconocerá la obligación de reintegrar los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y acreditando la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS.
- Si los recursos representan devoluciones relacionados con los ingresos por la venta de bienes o servicios que se reconocieron en periodos contables anteriores, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5894-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES o de la cuenta 5895-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN

VENTA DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS.

- Si los recursos fueron reconocidos como una transferencia no condicionada en periodos contables anteriores, se debitará la subcuenta 589044-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS.

- Si los recursos fueron reconocidos como ingreso en un periodo contable anterior, pero estos no cumplían los criterios de reconocimiento como ingreso establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad corregirá el error, atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta, cuenta y grupo que corresponda de la clase 2-PASIVOS. Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20241100013691 DEL 26-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Implementación del sistema de costeo en la entidad

Doctor
 NEWTON HERNÁNDEZ HURTADO
 Puerto Tejada
 Puerto Tejada, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016002 del 19 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) ES CIERTO QUE SE DEBE HACER LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE COSTO EN LAS ALCALDÍAS, o que información tienen al respecto? o, me pueden regalar el contacto de algún funcionario que tenga relación directa con el tema”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(…)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

(...)

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La CGN no ha emitido normativa sobre sistemas de costos, como tampoco ha establecido la obligatoriedad de la implementación de una herramienta en particular de sistema de costos, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. Por lo tanto, de ser necesario, le corresponderá a la entidad efectuar

los desarrollos metodológicos y procedimentales apropiados a las particularidades de sus operaciones.

Ahora bien, es de precisar que los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no en el intercambio. En este sentido, el principio de asociación establece que cuando la entidad obtenga ingresos por transacciones con contraprestación, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, el ingreso derivado de la venta de los bienes se reconocerá al mismo tiempo que los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas.

Por lo anterior, para dar cumplimiento a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad de acuerdo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se produzcan bienes o se presten servicios, relacionados con ingresos con contraprestación, se deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas del proceso.

En ese orden de ideas, la entidad deberá reconocer los costos sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación y así mismo realizar la implementación del sistema de costeo.

CONCEPTO No. 20241100013701 DEL 26-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

Doctor
 EDWIN ALONSO MARIÑO ORTÍZ
 Profesional Universitario 219-04 con funciones de Contador
 Secretaría de Hacienda
 Municipio de Yopal
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016102 del 20 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) con el fin de solicitar orientación sobre el tratamiento contable adecuado para bienes de propiedad, planta y equipo que se encuentran en las siguientes condiciones:

- Bienes de propiedad planta y equipo totalmente depreciados, que han completado su vida útil estimada y su valor en libros es cero; sin embargo de acuerdo con la información de almacén municipal, estos bienes están en uso y se estima que van a ser utilizados por un tiempo mayor a un año.

Pregunta:

¿Cuál es el tratamiento contable adecuado para el reconocimiento y medición para estos bienes?

(...) para tomar las respectivas acciones dentro del proceso contable en cumplimiento al Marco Normativo para Entidades de Gobierno”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se

prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda

del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que

se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual.

Así, mismo la Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. También indica esta norma, que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. En este sentido, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte del municipio, indica que todavía conserva el potencial de servicios o la capacidad de generar beneficios económicos; lo que podrá corresponder a alguna de las siguientes situaciones:

i) La primera situación puede corresponder a un error como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros; o al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales de uso difieren de las estimaciones previas.

Por lo anterior, cuando un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicio.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir el error recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, debitando la subcuenta de la

cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor de la depreciación en exceso calculada en periodos anteriores, o la subcuenta de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el exceso de la depreciación calculada en el periodo contable vigente.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el valor de dichos bienes.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20241120007531 DEL 03-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Ingreso de transacciones sin contraprestación Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable del reintegro de incapacidades Determinación de la vida útil de un bien inmueble en contrato de comodato Medición de un bien inmueble entregado a la entidad fruto de un proceso reivindicatorio

Doctora

IVONNE ASTRID GUALDRÓN VILLAMIZAR

Contador

Consejo Superior de la Judicatura - Dirección seccional de Administración Judicial de Bucaramanga

Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010002372 del 17 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Caso 1: Cuando la ARL reconoce una incapacidad de origen laboral o enfermedad profesional temporal, reintegra los días del ausentismo y adicionalmente, la ARL le reconoce al empleador el valor pagado por cotizaciones a Salud y Pensión del trabajador incapacitado.

Cuando se presenta un cambio de vigencia y debido a los tiempos necesarios para que el reintegro realizado por la ARL sea asignado al empleador en SIIF mediante la creación de un DRXC (Documento de recaudo por clasificar) se podrán presentar reintegros de vigencia anterior, por ejemplo: incapacidades y aportes patronales de salud y pensión pagadas en la vigencia 2022 y el reintegro asignado a la Entidad en 2023 sin que sea posible disminuir el valor del gasto por el aporte patronal salud y pensión; (...) cual es la cuenta contable

en la que se debe registrar el reintegro que la ARL realiza por aportes patronales de salud y pensión vigencia anterior.

Caso 2: Cuando la Entidad recibe un inmueble en comodato y al evaluar el control del activo el comodatario debe reconocer el activo, si las políticas contables respecto al reconocimiento de los inmuebles difieren en las dos entidades, y el comodante realizó avalúos en 2017 y la vida útil es menor a la determinada para los inmuebles en las políticas contables del comodatario; ¿el comodatario quien recibe el inmueble mantendrá el cálculo de depreciación con la vida útil informada por el comodante?

Caso 3: Respecto a un proceso reivindicatorio de un bien inmueble interpuesto por la Rama Judicial en contra de Movistar, en segunda instancia en el año 2023 se ordena que el inmueble sea reintegrado a la Rama Judicial, dicho inmueble fue incluido en el proceso de liquidación de TELECOM y fue reconocido en sus activos, ante lo proferido en la sentencia del proceso reivindicatorio se solicitó en el año 2019 avalúo comercial con resultado del valor del terreno y del inmueble para el año 2021, costo de reposición y estado de conservación en donde se informa el porcentaje de la depreciación acumulada, debido a que este inmueble estuvo en posesión de Movistar (TELECOM) y solo desde el año 2023 pasa a ser reconocido como activo de la RAMA JUDICIAL, es correcto hacer uso del avalúo realizado en el año 2021 para el registro del activo, teniendo de presente que la entidad no cuenta con un avalúo anterior, ni con información de depreciación acumulada”.

CONSIDERACIONES

El Código Civil Colombiano, establece:

“ARTÍCULO 946. <CONCEPTO DE REIVINDICACION>. La reivindicación o acción de dominio es la que tiene el dueño de una cosa singular, de que no está en posesión, para que el poseedor de ella sea condenado a restituirla.

(...)

ARTÍCULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa” (Subrayado fuera del texto).

La Corte Suprema de Justicia en sentencia con Radicación N° 11001 31 03 010 2005-11012-01 del treinta (30) de septiembre de dos mil diecinueve (2019), M.P. OCTAVIO AUGUSTO TEJEIRO DUQUE, señaló:

“1.- Dispone el artículo 946 del Código Civil que 'la reivindicación o acción de dominio es la que tiene el dueño de una cosa singular, de que no está en posesión, para que el poseedor de ella sea condenado a restituirla', y conforme a las demás disposiciones que regulan esta acción se pueden reivindicar las cosas corporales, raíces y muebles (art. 947 ib.), los otros derechos reales como el dominio, excepto el de herencia (art. 948 ib.) y también 'se puede reivindicar una cuota determinada proindiviso de una cosa singular' (art. 949 ib.), siendo esta una acción instituida para aquel 'que tiene la propiedad plena o nuda, absoluta o fiduciaria de la cosa' (art. 950 ib.) y para el que 'ha perdido la posesión regular de la cosa y se hallaba en el caso de poderla ganar por prescripción' (art. 951 ib.).

(...)

Según lo ha sostenido en forma consistente la jurisprudencia de la Corte, son elementos para el éxito de la acción reivindicatoria: a) Derecho de dominio en el demandante; b) Posesión material en el demandado; c) Cosa singular reivindicable o cuota determinada de cosa singular reivindicable o cuota determinada de cosa singular; y d) Identidad entre la cosa que pretende el demandante y la que es poseída por el demandado.

2.- Entre los requisitos necesarios para viabilizar la acción de dominio se encuentran que ésta recaiga sobre una cosa singular o cuota determinada de cosa singular, y la identidad entre el bien objeto de reivindicación y el poseído por los demandados. Estos presupuestos deben concurrir en armonía, comoquiera que la cosa singular, esto es aquella caracterizada como especie o cuerpo cierto que se torna inconfundible, y sobre la cual el demandante alega y demuestra dominio, debe ser la misma poseída materialmente en forma total o parcial por aquel de quien se reclama la restitución” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente (...)

(...)

113. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa

opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad.” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le

adicionaré cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y

culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Caso 1: Reconocimiento de incapacidades

Se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por concepto de incapacidades cuando se tenga el derecho de reembolso legalmente exigible, según las disposiciones normativas vigentes; por lo tanto, la entidad no deberá registrar un gasto por concepto de las incapacidades que son asumidas por la EPS o ARL y, en consecuencia, tampoco un ingreso cuando reciba el pago.

Conforme a esta situación, la CGN expidió el concepto con radicado No 20231100037091 del 2 de noviembre de 2023 a la Contraloría General de Antioquia, sobre el tratamiento contable de las cuentas por cobrar por concepto de incapacidades.

Ahora bien, dado que la entidad no realizó el reconocimiento de las cuentas por cobrar teniendo el derecho al reembolso, deberá corregir el error debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Lo anterior, atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Caso 2: Contrato de comodato

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

En ese sentido, la entidad que tenga el control del activo, obtenga los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio y asuma los riesgos sustanciales inherentes al activo, es quien deberá reconocer como activo esos bienes en comodato en sus estados financieros y así mismo, determinar la vida útil teniendo en cuenta los siguientes factores: i. La utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este. ii. El desgaste físico esperado. iii. La obsolescencia técnica o

comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. iv. Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Por lo tanto, si la entidad comodataria obtiene el control del bien recibido en comodato, le corresponderá reconocer el bien en su situación financiera y deberá revisar los factores mencionados anteriormente para determinar la vida útil del activo con independencia de lo informado por la entidad comodante.

Caso 3: Medición inicial de un bien inmueble recibido fruto de un proceso reivindicatorio

Los procesos reivindicatorios se llevan a cabo para que se devuelva el dominio de un bien a su dueño, debido a que dicho bien se encuentra en posesión de un tercero. En este sentido, el control del bien inmueble objeto del proceso reivindicatorio lo tenía Movistar, por lo que, la entidad a la que se le restituyó, en este caso, el Consejo Superior de la Judicatura, una vez proferida la sentencia y quedado en firme, el Consejo debió reconocer el activo, afectando el ingreso.

Ahora bien, respecto a la medición, se tiene que la entidad que recibe el activo lo debe medir inicialmente por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. El valor de mercado es el valor por el cual el activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas; mientras que el costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante del activo o los beneficios económicos incorporados a este.

En el caso que no sea factible obtener el valor de mercado o el costo de reposición, la entidad podrá medir el activo por el valor en libros que tenía el bien en la entidad que lo transfiere o entrega.

CONCEPTO No. 20241120011961 DEL 08-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos transferidos de acuerdo con artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, tanto para la entidad transferidora como para la entidad receptora del activo
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos transferidos de acuerdo con artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, tanto para la entidad transferidora como para la entidad receptora del activo

Doctora
 OLGA LUCÍA ORDUZ BUENO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010002132 del 16 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 “Colombia Potencia Mundial de la vida”, modifica el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, estableciendo respecto a la Movilización de activos que:

“(...) todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A. -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes

inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones (...)'.

En cumplimiento de lo señalado en el artículo antes citado, el Ministerio de Transporte ha transferido a Central de Inversiones S.A.-CISA, a título gratuito la propiedad de dos (2) bienes inmuebles (corte a septiembre 30 de 2023 reporte operaciones recíprocas) y se encuentra en proceso de transferencia de la participación societaria de las inversiones que posee en seis (6) Centros de Diagnóstico Automotor-CDA, seis (6) sociedades portuarias y 20 terminales de transporte.

Como quiera que la transferencia de los bienes inmuebles y de la participación de las inversiones se realiza en cumplimiento de un mandato legal (Plan Nacional de Desarrollo), se consulta el tratamiento contable que deben realizar el Ministerio de Transporte y Central de Inversiones CISA S.A. con el propósito de reflejar las transferencias de los bienes e inversiones antes citadas y coincidir con la información las dos entidades con el reporte de operaciones recíprocas”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2294 de 2023, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 “Colombia Potencia Mundial de la Vida”, establece:

“ARTÍCULO 330. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

ARTÍCULO 238. MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley.

El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA estará exento de los gastos e impuestos nacionales asociados a dicho acto.

Transfiérase a título gratuito a favor de Central de Inversiones S.A CISA las acciones de propiedad del Ministerio de Transporte en los Centros de Diagnóstico Automotor - CDA-, sociedades portuarias y terminales de transporte cuyas participaciones accionarias sean iguales o inferiores al 49%. (...)” (subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...).

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

(...)

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado (...).

(...)

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario” (subrayados fuera de texto).

Asimismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante la Resolución 332 de 2022, establecen:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado”.

Por otro lado, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado con la Resolución 421 de 2023, indica:

“2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

2.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, estos bienes deben continuar reconociéndose como activos de la entidad que los transfiere, hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen. Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad de colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente”.

Por último, a través de radicado CGN N° 20241100000361 del 9 de enero de 2024 dirigido al doctor Nicolás Corso Salamanca, presidente de Central de Inversiones S.A. (CISA), la CGN conceptuó lo siguiente:

“(…) como el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 establece que serán transferidos a la Central de Inversiones S.A. (CISA) los bienes señalados en dicho artículo a título gratuito, CISA evaluará si controla los bienes recibidos desde la fecha de vigencia de la Ley 2294 de 2023 para determinar si debe o no reconocerlos como activo. En consecuencia, CISA aplicará alguno de los siguientes dos tratamientos contables, según cada caso:

A. En caso de que la empresa determine que controla los bienes, CISA los reconocerá atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual los activos recibidos sin entregar nada a cambio deben reconocerse como un ingreso por subvenciones.

Para tal efecto, CISA debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno o la subcuenta 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según el tipo de entidad de la cual provengan los bienes.

(…)

B. En caso de que la empresa determine que no controla los bienes, CISA continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno los activos se definen como aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, donde el control se relaciona con la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

La evaluación del control incluye aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En consecuencia, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos referidos.

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecen que los gastos por subvenciones se reconocerán cuando se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, activos monetarios o no monetarios sin recibir nada a cambio. Así pues, la entidad transferidora del activo reconocerá un gasto en el resultado del periodo en el momento en que surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

No obstante, en caso de que la entidad conserve el control del activo continuará reconociéndolo en sus estados financieros.

Por lo anterior, tanto Central de Inversiones S.A. (CISA) como aquellas entidades de gobierno que deben transferirle a esta empresa, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones, aplicarán alguno de los siguientes tratamientos contables, según cada caso:

1- Cuando la entidad de gobierno transfiera el control de los bienes a CISA

En el momento en que se realice la entrega del activo, la entidad de gobierno debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO.

Por su parte, CISA reconocerá los bienes atendiendo a la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, según la cual los activos recibidos sin entregar nada a cambio deben reconocerse como un ingreso por subvenciones.

Para tal efecto, CISA debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2- Cuando la entidad de gobierno no transfiere el control de los bienes a CISA

En caso de que la entidad de gobierno determine que aún tiene control sobre los activos, y estos son bienes inmuebles, continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023.

De igual manera, aunque las participaciones accionarias no se encuentran reguladas en el mencionado procedimiento, la entidad continuará reconociendo estos activos en sus estados financieros.

Asimismo, CISA continuará aplicando el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023.

Sin embargo, lo indicado en este numeral se aplicará hasta que se emita la reglamentación sobre el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 que permita definir el tratamiento contable correspondiente con la realidad del hecho económico.

CONCEPTO No. 20241100014191 DEL 02-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Efecto de la corrección de un error sobre el patrimonio contable

Doctora
 DIANA JANNETH PINEDA GUTIÉRREZ
 Técnico Administrativa
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016492 del 21 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“- ¿la entidad cierra la vigencia 2023 con un patrimonio con saldo negativo, es procedente esta acción o se está incurriendo en un error?”

Antecedentes.

La entidad mediante observaciones administrativas realizadas por la Auditoría General de Nación, se hicieron ajustes los cuales se afectó el patrimonio así:

Hallazgo administrativo nro.10, por el doble registro de la cuenta por cobrar por concepto de sentencia en contra de la CMA en segunda instancia.

(...)

En ese orden de ideas se hace la reclasificación, también afecto el patrimonio la perdida en el estado de Resultados para efectos de ilustración quedo asi el patrimonio:

PATRIMONIO	(188.335.434)
	(189.335.434)
3.1 HACIENDA PUBLICA	
3.4.05 CAPITAL FISCAL	(79.056.167)
3.1.09 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES	88.058.208
3.1.10 RESULTADOS DEL EJERCICIO	(198.337.475)
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	548.722.473

Es así como el total del patrimonio termina en negativo generándose incertidumbre al respecto si es el deber ser o estamos en un error? Y de ser así como se subsana, además se consulta otras entidades para ver el total del patrimonio y encuentro que en muchas entidades es de saldo negativo, esta consulta se hace con el fin de saber si es un error y como se solucionaría o si es posible que esta cuenta sea de saldo negativo para una entidad como la nuestra que al final de cada periodo contable siempre da como resultado del ejercicio perdida pues es sabido que las Contraloras Territoriales no pueden crecer más del IPC y los gastos superan los ingresos además porque solo se reciben las cuotas de auditaje y de fiscalización por concepto de funcionamiento sin recibir ningún otro ingreso adicional.

En este sentido se eleva la solicitud con el fin de aclarar y dar saber si es procedente o no”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos

internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.3. Patrimonio

72. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal" (Subrayado fuera de texto).

Además, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342/2022 y 285/2023, establecen:

"4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es preciso señalar que la Contraloría Municipal de Armenia es una entidad sujeta al ámbito de la Resolución 533 de 2015 que debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Además, las entidades de gobierno, sin importar su estatus legal, ofrecen bienes o servicios de manera gratuita o a precios que no reflejan su costo real; esto se debe a que no buscan obtener ganancias, sino cumplir con objetivos sociales o económicos y su financiamiento proviene principalmente de los impuestos y otras contribuciones que recauda el Estado, así como de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales.

Adicionalmente, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define como error a las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados.

Por consiguiente, si al corregir el registro contable relacionado con el hallazgo administrativo de la Auditoría General de Nación, la Contraloría Municipal de Armenia obtiene como resultado su patrimonio con saldo negativo, esto no se considerará un error contable. Lo anterior debido a que el patrimonio de una entidad de gobierno corresponde al conjunto de bienes y derechos que posee, una vez deducidas todas las deudas contraídas para cumplir con su cometido estatal; más aún, si se tiene en cuenta que la entidad de gobierno no tiene fines de lucro, sino que debe cumplir con los objetivos constitucionales y misionales que le fueron encomendados.

CONCEPTO No. 20241100014431 DEL 03-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Préstamos por pagar Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de pasivos por concepto de capital, intereses corrientes, actualización e intereses moratorios, que se desprenden de un contrato de concesión.

Doctora

NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN

Coordinadora del Grupo Interno de Trabajo Administrativo y Financiero

Vicepresidencia de Gestión Corporativa

Agencia Nacional de Infraestructura

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010017122 del 01 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:

“Solicitamos su autorizado concepto en relación con el tratamiento contable para el registro de las deudas que son reconocidas en los estados financieros de la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI y a favor de Concesionarios Privados (Proyectos de inversión), reportadas por la Vicepresidencia Ejecutiva en formato interno GCSP-F-006 LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA, producto de las condenas decretadas en Laudos Arbitrales.

Sea lo primero aclarar el concepto de deuda: la ANI denomina ‘deuda’ a los pasivos por pagar a los Concesionarios Privados por concepto que son directamente atribuibles a las obras de infraestructura de transporte, pero que, por razones diferentes no fueron incluidos en el acuerdo de concesión y que después, normalmente, a través de Tribunales de Arbitramento o Amigables Compondores, se determinan como obligaciones de la Agencia a favor de los concesionarios.

Como es de conocimiento la ANI emplea el modelo financiero con fines contables para determinar el valor de la red de carretera, dicho modelo contiene variables contractuales, por lo cual, el formato interno GCSP-F-006 LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA, se emplea para

realizar el reconociendo contable de obras como se indicó en el párrafo anterior, que no se contemplaron inicialmente en el acuerdo de concesión y por lo tanto, están fuera del modelo financiero con propósitos contables.

Por otra parte, el numeral 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión, de la norma ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE, indica: (...)

Problemática:

1. La Vicepresidencia Ejecutiva, reportó a 31 de diciembre de 2023, al área de contabilidad una deuda a favor de la Concesionaria Vial de los Andes S.A.S. – COVIANDES S.A.S. en el marco del contrato de concesión No. 444 de 1994 para el proyecto Bogotá- Villavicencio, por concepto de la condena impuesta a la ANI en el Laudo Arbitral No. 128411, ejecutoriado el 20 de diciembre de 2022 por concepto de mayor valor de obra correspondiente a excavaciones y pre-soporte en la construcción de los túneles, dejados de reconocer y pagar durante la ejecución contractual (Riesgo Geológico).

En el formato en comento (se adjunta), se reporta lo siguiente:

AÑOS *	2023	2024	2025	2026	TOTAL
CAPITAL	\$ 52.930.820.748	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 52.930.820.748
INTERESES CORRIENTES	\$ 6.606.324.451	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 6.606.324.451
ACTUALIZACION	\$ 5.880.183.554	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 5.880.183.554
INTERESES MORATORIOS					\$ -
TOTAL A PAGAR.	\$ 65.417.328.752	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 65.417.328.752

* Relacionar el resumen de la obligación por cada año, en caso que aplique

- Capital: Corresponde al valor adeudado por la Agencia Nacional de Infraestructura.

Registro contable realizado:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
246003001	Laudos arbitrales	-	52.930.820.748,00
270190001	Otros litigios y demandas	52.930.820.748,00	-

- Intereses corrientes: Corresponde al valor de los intereses calculados con la tasa aplicable y el periodo de tiempo establecido.

Registro contable realizado:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
580453001	Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales	6.606.324.451,00	-
246092001	Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales	-	6.606.324.451,00

- Actualización: Corresponde al valor de actualización generado, calculado como la diferencia entre el capital actualizado y el capital original. Se utiliza solo en los casos en los cuales el contrato establece el pago de actualización de capital.

Registro contable realizado:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
170601001	Red carretera	5.880.183.554,00	-
246003001	Laudos arbitrales	-	5.880.183.554,00

Teniendo en cuenta que el concepto del capital original, del reporte de la deuda reconocida que nos ocupa, corresponde a "mayor valor de obra", la ANI registra estas actualizaciones de capital como un mayor valor del CAPEX del proyecto de concesión, en el código contable 170601001 Red carretera o en el código contable 171101001 Red carretera (dependiendo de la fase en que se encuentre el proyecto) contra el código contable 246003001- Laudos arbitrales (crédito).

- Intereses moratorios: Corresponde al valor de los intereses calculados con la tasa aplicable y el periodo de tiempo establecido.

Registro contable realizado: No reportaron intereses moratorios.

- Total a pagar: Corresponde a la sumatoria de los valores adeudados por concepto de intereses y actualización en los casos que se requiera.

Por lo anterior, solicitamos su autorizado concepto, en el sentido de indicarnos si el registro realizado por la ANI, para el reconocimiento de la actualización de las deudas reconocidas, bien sea por el IPC o por otro concepto que requiera actualización del capital y que sea un mayor valor del Capex, es correcto, o de lo contrario, cuál es el registro que la entidad debe realizar, teniendo en cuenta, que la Resolución 080 del 2 de junio de 2021 modificada por la Resolución No. 421 del 6 de diciembre de 2023, no contempla el procedimiento contable para el registro en estos casos. Por favor indicar cuál debe ser el pasivo a reconocer por los conceptos de Capital, intereses corrientes, actualización e intereses moratorios, toda vez que la Resolución CGN No. 080 de 2021, no contempla el

procedimiento contable que debe realizarse cuando en los Laudos Arbitrales o Conciliación Extrajudiciales, se debe reconocer activos y no gastos.

Así mismo, nos indiquen, cuál es la tipología para este tipo de reconocimiento, por cuanto corresponde a un registro contable manual, y consultada la T-CON-095, tipología T59 Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones, actualmente no permite registro en los códigos contables 170601001 Red carretera y 171101001 Red carretera.

2. Existe otra deuda reconocida en los estados financieros de la ANI, a favor de la Concesionaria Vial de los Andes S.A.S. – COVIANDES S.A.S. en el marco del contrato de concesión No. 444 de 1994 para el proyecto Bogotá- Villavicencio, por concepto de Diseños Etapa 4 (Sector 1A). El valor del capital, reportado en el formato (se adjunta), fue tomado de un documento denominado "Acta de Finalización de Etapa (Etapa 4 – Sector 1A)", suscrita el día 01 de noviembre de 2017 (se adjunta).

Para esta deuda, y con relación a los intereses, son calculados conforme al numeral CUARTA de las DECISIONES, del fallo del Amigable componedor del 23 de enero de 2015 (se adjunta), que establece:

'CUARTA: la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI- debe pagar intereses al Concesionario COVIANDES a la misma tasa contemplada en el modelo financiero del Contrato Adicional No 1 del Contrato de Concesión 444 de 1994, esto es a una tasa del 11,33% sobre valores actualizados, respecto de: (i) la diferencia entre el valor estimado en el Contrato Adicional No. 1 de 2010 para aquellas obras que no contaban con diseños definitivos (Parágrafo Primero – Cláusula Segunda) y el valor real de las obras conforme a los diseños definitivos Fase III aprobados por la ANI y (ii) el valor de las obras ejecutadas en zonas inestables en los tramos 2 y 3 y financiadas por la CONCESIONARIA ante la falta de recursos de la ANI.

Dichos intereses se causan en el caso de las obras que no contaban con diseños definitivos a partir del vencimiento del término de un mes contado a partir de la fecha de las Actas de Finalización de las Obras, y en el caso de las obras ejecutadas en zonas inestables, a partir del vencimiento del término de un mes contado a partir de la fecha de cada una de las Actas Mensuales de Cantidades de Obra.'

Igual que en el punto No. 1. de este oficio, el capital original de esta deuda es actualizado con el IPC.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Agencia Nacional de Infraestructura, registra contablemente, esta deuda de la siguiente manera:

- La actualización de la deuda con el IPC en el código contable 170601001 Red carretera o 171101001 Red carretera (débito), contra el código contable 240102001 - Proyectos de inversión (crédito).

- La actualización de los intereses en el código contable 580453001-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales (débito), contra el código contable 246092001 - Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales (crédito).

Por lo anterior, solicitamos su autorizado concepto con relación a indicarnos si es correcto que cuando el valor de capital no sea ordenado en un fallo de un Laudo Arbitral, sino en un documento diferente, como un Acta de Finalización de Etapa, una factura u otro documento, sea registrado en el código contable 240102001 - Proyectos de inversión, cuando sean valores directamente atribuibles al proyecto de concesión, y cuál es la norma contable que debe aplicar la entidad, en los casos en que la deuda reconocida sea producto de un Acta de Finalización de Etapa, una factura u otro documento, y el cálculo de los intereses sean decretados en fallos de Laudos Arbitrales o Amigables Compondores”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...)

4.4. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados. El costo efectivo se calculará

multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

12. Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo,

adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

13. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

14. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, conforme lo señala el principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las transacciones se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que les da origen. Por lo tanto, y previo a dar respuesta a cada una de sus inquietudes, es necesario aclarar que las deudas enunciadas en su consulta y que deben ser reconocidas por la ANI a favor del concesionario COVIANDES se tratarán de acuerdo con lo estipulado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por cuanto estas obligaciones surgen en el marco del contrato de concesión No. 444 de 1994.

Señalado lo anterior, se procede a dar respuesta a sus inquietudes.

Pregunta 1.

- Registro contable del capital, intereses corrientes y actualización de capital.

La ANI debe reconocer el valor del capital a pagar a CONVIANDES como mayor valor del activo construido o en construcción en la ejecución del contrato, para ello registrará un débito en la subcuenta 170601-Red carretera de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES o 171101-Red carretera de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES y un crédito en la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Respecto al reconocimiento de los intereses corrientes y la actualización de capital, estos se registrarán conforme a la medición posterior señalada en la Norma de préstamos por pagar, por lo cual la ANI registrará estos valores debitando la subcuenta que corresponda

de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

- Cuenta contable para registrar el pasivo por concepto de capital, intereses corrientes, actualización e intereses moratorios.

Así como se indicó que el capital, los intereses corrientes y la actualización de capital se reconocen como parte de la obligación de la ANI en la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, los intereses moratorios que deba asumir la ANI también se reconocerán en dicha subcuenta.

Tipología de comprobante contable a utilizar para el reconocimiento contable

De acuerdo con lo expresado en los párrafos anteriores, la Tipología Contable que se debe utilizar para el reconocimiento en el SIIF Nación del capital corresponde a la "T18-Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción" o la "T19 Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en servicio", las cuales disponen el código contable del activo y su respectiva contrapartida 231413001-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - capital, como se muestra a continuación:

TCON95-Registro de relaciones de tipos de asiento de interoperabilidad y códigos contables

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	170601001	Red carretera	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	231413001	Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - capital	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	171101001	Red carretera	T19	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en servicio	Si
TODAS	TCON006	231413001	Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - capital	T19	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en servicio	Si

Por su parte, el reconocimiento de intereses y la actualización de capital se realiza mediante la Tipología Contable "T55 Ajustes de financiamiento interno y externo", el cual dispone de los siguientes códigos contables:

TCON95-Registro de relaciones de tipos de asiento de interoperabilidad y códigos contables

Ambito	Tabla de Eventos	Código contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	231413001	Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - capital	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	231413002	Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - costo efectivo - intereses	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	231413003	Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - costo efectivo - amortización costos de transacción	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580428001	Costo efectivo de títulos emitidos y colocados - financiamiento interno de corto plazo-intereses	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580429001	Costo efectivo de títulos emitidos y colocados - financiamiento interno de largo plazo-intereses	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580431001	Costo efectivo de títulos emitidos y colocados - financiamiento externo de largo plazo-intereses	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580437001	Costo efectivo - intereses	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580490001	Otros gastos financieros	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580428002	Costo efectivo de títulos emitidos y colocados - financiamiento interno de corto plazo- amortización costos de transacción	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580429002	Costo efectivo de títulos emitidos y colocados - financiamiento interno de largo plazo- amortización costos de transacción	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580431002	Costo efectivo de títulos emitidos y colocados - financiamiento externo de largo plazo- amortización costos de transacción	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si

Ambito	Tabla de Eventos	Código contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	580434001	Costo efectivo- intereses	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580411001	Pérdida por valoración de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (valor razonable) con cambios en el resultado	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580435001	Costo efectivo-intereses	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si
TODAS	TCON006	580439001	Otros intereses de mora	T55	Ajustes de financiamiento interno y externo	Si

Pregunta 2.

Como se ha indicado previamente, el reconocimiento de las obligaciones a cargo de la ANI que se desprendan de la ejecución y cumplimiento del contrato de concesión objeto de consulta, se deben reconocer contablemente de acuerdo con lo estipulado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y el registro de estas obligaciones se hará conforme a los indicado como parte de la respuesta a la Pregunta 1. del presente concepto.

CONCEPTO No. 20241100015881 DEL 10-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Depuración contable de los elementos reconocidos como propiedades, planta y equipo en los estados financieros.

Doctora
 LUZ ÁNGELA CRISTANCHO CORREDOR
 Jefe Oficina Jurídica
 Gobernación de Santander
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010019962 del 11 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) con el propósito de solicitar concepto a la Contaduría General de la Nación, en relación con el mecanismo legal o contable que se pueda emplear para la determinación de la titularidad de bienes muebles, vehículos, que actualmente se encuentran en uso por parte de la Secretaría de Salud del Departamento de Santander y que se requiere, por su estado obsolescencia, proceder a enajenación. Ello por cuanto no se determina en los documentos propiedad de estos vehículos, el titular y el mecanismo de traspaso a la Secretaría de Salud, con lo cual se presentan limitaciones para proceder a su enajenación.

En el evento en que no resulte viable, por carecer de la titularidad jurídica, realizar los traspasos mediante la subasta de bienes muebles inservibles, mediante qué operación legal o contable se pueden excluir estos activos del inventario a cargo del Departamento (...).

En comunicación telefónica del 09 de mayo de 2024, el doctor Briam Ferney Parra Díaz, Director Administrativo de Recursos Físicos de la Gobernación de Santander, aclara que los bienes a los cuales se hace referencia en la consulta se encuentran reconocidos contablemente como parte de las propiedades, planta y equipo de la entidad.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Ahora bien, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo dispone:

“ARTÍCULO 21. FUNCIONARIO SIN COMPETENCIA. Si la autoridad a quien se dirige la petición no es la competente, se informará de inmediato al interesado si este actúa verbalmente, o dentro de los cinco (5) días siguientes al de la recepción, si obró por escrito. Dentro del término señalado remitirá la petición al competente y enviará copia del oficio remisivo al peticionario o en caso de no existir funcionario competente así se lo comunicará. Los términos para decidir o responder se contarán a partir del día siguiente a la recepción de la Petición por la autoridad competente” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En virtud de lo anterior, es preciso señalar que la CGN no es competente para definir el mecanismo u operación legal por medio de la cual se defina la titularidad o enajenación de los bienes referidos en su consulta, por cuanto dicho asunto no obedece a un asunto de carácter contable. Así las cosas, le corresponde a la entidad, con el apoyo de su área jurídica, evaluar de cara a lo establecido en el ordenamiento jurídico colombiano el mecanismo u operación legal por medio de la cual defina la titularidad de los bienes, así como la enajenación de los mismos.

Ahora bien, en atención a que en su comunicación consulta mediante qué operación contable se pueden excluir los activos de propiedades, planta y equipo a cargo del Departamento, es preciso señalar que la CGN regula el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelaciones de las propiedades, planta y equipo en los estados financieros de las entidades públicas; lo cual difiere del manejo o control administrativo del área de almacén de tales entidades.

Así pues, por ejemplo, de acuerdo con los criterios definidos en la Norma de propiedades, planta y equipo, se establece que deben ser reconocidos en los estados financieros como tales los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, que se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses, que no se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado, ni distribuirse en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

En este sentido, si su consulta se refiere a la exclusión de estos bienes en el inventario administrativo de la entidad, es preciso señalar que la CGN tampoco sería competente para pronunciarse, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación; y correspondería al Departamento evaluar el asunto objeto de consulta de cara a lo definido en su manual para la administración de bienes, o el documento que haya expedido donde se establezcan los parámetros y responsables del manejo de dichos bienes.

Ahora bien, si su consulta se refiere a la baja en cuentas de los bienes reconocidos en los estados financieros de la entidad como propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que la entidad les dará de baja en cuentas cuando pierda el control sobre los bienes o cuando no espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, lo cual se reconocerá en el resultado del periodo.

Adicionalmente, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por lo cual, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la respectiva partida deja de cumplir la definición de activo, lo cual ocurre cuando

la entidad pierde el control sobre un activo, no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación; por cuanto al no ser posible obtener dichos beneficios, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que estos bienes dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Sobre este punto es necesario precisar que el procedimiento para la baja en cuentas de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, por ejemplo, si un bien o derecho no cumple los criterios para su reconocimiento como activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

De conformidad con lo anterior, se precisa que la realización de una depuración de carácter contable para excluir activos de la información financiera, no da lugar o reemplaza el mecanismo u operación legal por medio de la cual se defina la titularidad o enajenación de los bienes, puesto que realizar un registro contable no conlleva a la creación de un hecho económico; sino que con ocasión de no tener expectativa de obtener beneficios económicos o potencial de servicio de los bienes, el sistema contable debe reflejar esa realidad económica, y en cumplimiento de ello se realiza la respectiva depuración contable.

CONCEPTO No. 20241100015911 DEL 10-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Inviabilidad de dejar de reconocer hechos económicos conforme al principio de Devengo, en atención a lo señalado en un convenio u otro instrumento jurídico

Doctor
 JOSÉ DAVID BELTRÁN OBANDO
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100020332 del 12 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente me permito solicitar a Ustedes de manera respetuosa, me indiquen de acuerdo a las normas vigentes en materia contable, si un acuerdo de voluntades entre dos países, para este caso Colombia-Canadá, esta por encima de las normas contables aplicadas para el sector gobierno; esto por cuanto el Ministerio de Defensa Nacional gira recursos entre las vigencias 2022 y 2023 a una fiducia con Canadá, la fiducia gira anticipos a contratistas y proveedores durante la vigencia 2023, pero contablemente no se ha legalizado debido a que el acuerdo entre gobiernos anexa un excel donde manifiesta que los anticipos se comienzan a legalizar hasta el 2024 y 2025”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya

con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, (versión vigente en el 2023) señalaba:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

(...)

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por el principio de Devengo de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se debe efectuar cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por otro lado, el principio de esencia sobre forma señalado en dicho Marco Conceptual establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen

atendiendo a su esencia económica; por lo cual, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

De conformidad con lo anterior, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben realizar el reconocimiento contable de todos sus hechos económicos conforme a lo dispuesto en la regulación contable pública que les sea aplicable, con independencia de que celebren actos jurídicos en donde se establezcan tratamientos que vayan en contravía de la regulación referida, por cuanto la información financiera de las entidades debe cumplir con la característica fundamental de representación fiel.

Así las cosas, en atención a que de su consulta se deriva que existe conflicto entre el principio de Devengo y lo señalado en el instrumento jurídico celebrado por una entidad contable pública, en aplicación del principio de esencia sobre forma prima la esencia económica, de modo que el reconocimiento contable de los hechos económicos debe realizarse cuando estos sucedan y siguiendo los lineamientos señalados en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; y no con posterioridad, aunque en un convenio u otro instrumento jurídico así lo hayan establecido.

CONCEPTO No. 20241100016211 DEL 16-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento de faltantes en efectivo y equivalentes al efectivo.

Doctora
 YOLANDA STELLA CALDERÓN MELO
 Contadora Pública
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010017652 del 02 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que los estados financieros a 31 de enero de 2024, del Concejo Municipal en el que trabaja la consultante, se encuentran con salvedad, debido a la identificación de "falsedad en el saldo de la cuenta de bancos, puesto que se presume que desde tesorería hubo un fraude y se duplicaban los extractos bancarios; y la diferencia o el robo de dinero es aproximadamente más de ciento veinte millones (\$120.000.000) de pesos".

Así mismo, la consultante menciona que, según la antigua administración, se evidenciaron informes y conciliaciones bancarias con una gran cantidad de valores mayores o menores en pagos, y aclara que, el caso ya está en manos de la Fiscalía.

Por lo tanto, en la consulta se solicita que si el saldo en bancos no representa fielmente los hechos económicos de esta cuenta, ¿cómo se podría iniciar con el saldo real de lo que exactamente hay en bancos?, ¿es correcto registrar dicha diferencia en una cuenta por cobrar?, puesto que si se contabiliza en un gasto puede genera un posible déficit.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo”

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 5804-FINANCIEROS de la siguiente manera “Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones

pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que un activo corresponde a un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado, el cual puede medirse fiablemente y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Así mismo, indica que la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo, es decir, es información necesaria, libre de sesgos o manipulaciones que sobreestimen o subestimen las partidas o rubros financieros y libre de errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva.

Ahora bien, en virtud del principio de devengo que establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable; la entidad, una vez ha identificado y comprobado que existen faltantes en sus bancos, deberá dar de baja de sus activos dichos recursos, en razón a que no cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual.

Adicionalmente, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, señala que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objetivo de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo tanto, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros contables.

Así las cosas, una vez la entidad ha identificado y comprobado que existen faltantes en sus bancos, deberá dar de baja de sus activos dichos recursos, para lo cual acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, por el valor que corresponda, y debitará la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

En todo caso, le corresponde a la entidad revelar como parte de sus notas a los estados financieros el hecho económico que corresponde al faltante de dinero y los demás que surjan de este.

CONCEPTO No. 20241100016221 DEL 16-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Señora
SANDRA BRIGGITH GUZMÁN DEVIA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019082 del 08 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) solicito por favor orientación sobre el tratamiento y registro contable de acuerdo al marco normativo de las entidades de Gobierno, en cuanto a los comodatos, tanto para el comodante como para el comodatario”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, sobre el Comodato o préstamo de uso, establece:

“ARTÍCULO 2200. DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un

recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la

entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Por otro lado, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, son activos los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control, el referido Marco conceptual señala que para determinar quién ostenta el control se deben evaluar aspectos como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, para efectos de establecer cuál de las dos entidades (comodante y comodatario) tiene el control del activo y por lo tanto debe reconocerlo en su situación financiera, es necesario considerar:

- Si el contrato de comodato corresponde a un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Determinar la entidad que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir la entidad que tiene la capacidad de restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar la entidad que asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Validar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

En consecuencia, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, las partes involucradas (comodante y comodatario) deberán realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

Por lo anterior, si la entidad comodante pierde el control del bien, deberá dar de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia, en caso de existir, se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Además de lo anterior, la entidad comodante podrá llevar un control en cuentas de orden deudoras, mediante un débito la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad que recibe el bien reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando por esencia económica, la entidad comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo durante la mayor parte de su vida económica, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Adicionalmente, sobre los temas consultados, la CGN ha emitido diferentes conceptos contables que hacen parte de la Doctrina Contable Pública, la cual puede ser consultada en la página web en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública.

CONCEPTO No. 20241100017381 DEL 23-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la actualización del valor de un bien producto de un avalúo

Doctor
 DOUGLAS ALBERTO LÓPEZ BERNAL
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Salud y Protección Social
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019952 del 11 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) El Ministerio de Salud y Protección Social en el año 2022 realizó la actualización del avalúo de sus bienes inmuebles de su propiedad, planta y equipo, determinando los valores de los terrenos y de las edificaciones, producto de esta actualización el Ministerio procedió a realizar los ajustes contables tanto del valor en libros, como de las depreciaciones (en la cuenta del activo 1685 como la del gasto 5360).

Por otra parte, la Contraloría General de la Republica en la auditoria financiera realizada a la vigencia 2022, determina un hallazgo en el cual no están de acuerdo con el registro contable que realizó el Ministerio de Salud y Protección Social sobre la actualización del avalúo realizado a los bienes inmuebles para la vigencia 2022.

Solicitud:

De acuerdo con los antecedentes descritos, muy cordialmente les solicitamos nos informen la dinámica contable que se debe realizar, para el registro contable de la actualización del avalúo realizado.

(...)”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, vigentes para el año 2022, establecían:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición”.

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, vigentes para el año 2024, señalan:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, teniendo en cuenta que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno no contempla la actualización del valor de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, los avalúos que se efectúen para efectos contables serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de estos bienes, siempre que existan indicios de deterioro.

Ahora bien, dado que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es preciso mencionar que como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su

estimación atendiendo a los criterios señalados en el señalado Marco Normativo. Adicionalmente, frente a la determinación del deterioro del valor de los activos, el mismo se evalúa conforme a la clasificación del activo, es decir, si es un activo generador de efectivo o no generador de efectivo.

Una vez aclarado que los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son únicamente con ocasión a la determinación del deterioro del valor de los activos sobre los cuales existan indicios de deterioro, para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Por lo anterior, si el Ministerio de salud y Protección Social reconoció los valores de los avalúos realizados de los terrenos y las edificaciones y estos no corresponden al valor recuperable o al valor del servicio recuperable, la entidad aplicará para la corrección del error el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores mencionado en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20241100017551 DEL 24-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes devueltos por el comodatario al comodante de conformidad con el contrato de comodato Baja en cuentas de activos
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes devueltos por el comodatario al comodante de conformidad con el contrato de comodato

Doctora
 MARTHA LUCÍA CARO GÓMEZ
 Profesional Especializado (E)
 Corporación Autónoma Regional de Chivor
 Garagoa, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019262 del 08 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de reflejar correctamente las transacciones económicas de la corporación, solicitamos de manera atenta concepto sobre ¿Cuál es el procedimiento para el registro de los bienes devueltos dentro de un contrato interadministrativo de comodato?, bajo las siguientes consideraciones:

El 13 de julio de 2010 se celebró contrato interadministrativo de comodato suscrito entre las empresas públicas de Garagoa S.A E.S.P. y la Corporación Autónoma Regional de Chivor-CORPOCHIVOR, el cual tenía como objeto ‘ENTREGAR A TITULO DE COMODATO POR PARTE DE CORPOCHIVOR A LAS EMPRESAS PUBLICAS DE GARAGOA S.A E.SP. UNA LINEA DE EQUIPOS, DESTINADOS A LA OPTIMIZACION DE LOS PROCESOS DE

SEPARACIÓN REALIZADOS EN LA PLANTA REGIONAL DE RESIDUOS SOLIDOS DE GARAGOA´

Dentro de las obligaciones del comodatario se estableció: Efectuar el adecuado mantenimiento diario, semanal, mensual y semestral de los equipos en mención acorde con los manuales de los mismos para cuyo efecto deberá disponer de personal idóneo para ello ya sea directamente o contratado, e igualmente deberá disponer de los recursos necesarios para tal fin.

Según informes técnicos de la EPGA, los equipos entregados en comodato no se encuentran funcionales, la mayoría de ellos porque sus condiciones constructivas presentan fallas que inciden directamente en su funcionamiento, así como equipos inoperativos, por lo cual en mesas técnicas conjuntas entre las dos entidades la EPGA solicita la terminación del comodato.

Corpochivor, solicita información a Empresas Públicas de Garagoa S.A E.S.P. sobre el registro de los bienes entregados en calidad de comodato y su tratamiento contable durante el plazo de ejecución, quienes indican que dichos bienes no se encuentran registrados en su información financiera.

En Corpochivor se evidencia el registro de los bienes entregados en comodato en cuentas de orden, razón por la cual estos bienes en nuestra entidad no se depreciaron ni se les calculó deterioro alguno.

Con el fin de realizar un correcto ingreso a los activos de la entidad de los elementos devueltos a la terminación del comodato, se solicita concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?
2. Dentro de las políticas contables de Corpochivor se establece que "Posterior a su reconocimiento inicial las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado" Teniendo en cuenta que la depreciación de los bienes es CERO y el deterioro CERO. Para registrar los bienes que se devuelvan al finalizar el comodato en los activos, ¿Corpochivor podría registrar los bienes hoy por el costo de adquisición?"
3. ¿Es posible que al no existir indicios de operatividad, beneficios económicos o potencial de servicio sobre los elementos recibidos, Corpochivor retire dichos elementos de sus cuentas de orden, generando una baja de activos que no involucre una afectación financiera dentro de propiedad planta y equipo?"

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso”.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se

prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios,

que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

Igualmente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

53. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe

o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

PREGUNTA 1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P. ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite que una entidad (el comodante) entregue un bien mueble o inmueble a otra entidad (el comodatario) para que haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la obligación de restituir el bien después de terminar su uso en el tiempo acordado.

Ahora bien, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un contrato de comodato, les corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) realizar juicios profesionales que les permita evaluar el trasfondo de su clausulado, con el fin de determinar cuál entidad tiene el control del bien entregado en comodato y por lo tanto, quien deberá reconocerlo en su información financiera.

De esta manera, si Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., es quien ejerció control y obtuvo los beneficios económicos de los bienes entregados en comodato, es esta entidad quien debió reconocerlos en su situación financiera, aplicando lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Ahora bien, la Corporación Autónoma Regional de Chivor, al perder el control del activo debió dar de baja el bien en sus estados financieros. Adicionalmente, para efectos de control, le correspondía registrar un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

PREGUNTA 2. Dentro de las políticas contables de Corpochivor se establece que "Posterior a su reconocimiento inicial las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos

la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado" Teniendo en cuenta que la depreciación de los bienes es CERO y el deterioro CERO. Para registrar los bienes que se devuelvan al finalizar el comodato en los activos, ¿Corpochivor podría registrar los bienes hoy por el costo de adquisición?"

Bajo el entendido de que quien tenía el control sobre los bienes era Empresas Públicas de Garagoa S.A. E.S.P., una vez finalizado el tiempo establecido en el contrato de comodato y se generó la devolución de los bienes, le corresponde a la Corporación Autónoma Regional de Chivor aplicar lo señalado en el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, reconociendo los activos por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por su costo de reposición, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 442829- Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, deberá cancelar las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

PREGUNTA 3. ¿Es posible que al no existir indicios de operatividad, beneficios económicos o potencial de servicio sobre los elementos recibidos, Corpochivor retire dichos elementos de sus cuentas de orden, generando una baja de activos que no involucre una afectación financiera dentro de propiedad planta y equipo?"

El Marco Conceptual establece que la información financiera de propósito general es útil cuando presenta hechos relevantes, es decir, es información material y de valor predictivo y/o de valor confirmatorio, que es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. Por lo tanto, la relevancia es un aspecto específico que establece cada entidad en cuanto a la naturaleza y magnitud de cada partida que afecta la información financiera de propósito general.

Así las cosas, una entidad reconocerá un activo cuando este cumpla con la definición de activo establecida en el Marco Conceptual y atienda a la política de relevancia definida por la entidad para el reconocimiento de un activo.

En este sentido, si en el momento de la devolución de los bienes entregados en comodato, la entidad comodante evalúa que los bienes recibidos no cumplen con la definición de activo, por cuanto no espera a futuro obtener un potencial de servicio o beneficios económicos por su uso o enajenación, cancelará las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

CONCEPTO No. 20241100017661 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos intangibles provenientes de un proyecto de investigación y desarrollo adquirido

Doctora
 DIANA CRISTINA MOLINA GARCÍA
 Profesional especializado
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010020342 del 12 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En desarrollo de la Auditoría Financiera que actualmente adelanta la Contraloría General de la República al Consejo Superior de la Judicatura ‘C.S.J’ Rama Judicial- Consejo Superior de la Judicatura- Código institucional 012400000, a la vigencia fiscal 2023, se solicita su gestión para el envío de la regulación contable – doctrina donde se puede evaluar este hecho económico, referente a la ejecución del contrato y la cesión de derechos patrimoniales y propiedad intelectual, a continuación, relacionado.

En Contrato de Cesión de Derechos Patrimoniales y Propiedad Intelectual del citado contrato (194 del 2020), ejecutado por valor de \$15.454.050.000; se reconoció, la totalidad del contrato en la subcuenta 511115 Procesamiento de información. Adjunto documentos soportes.

Lo anterior, con fines de evaluar, el reconocimiento contable, conforme al marco normativo para entidades de Gobierno”.

CONSIDERACIONES

El Contrato de cesión de derechos patrimoniales y propiedad intelectual, suscrito entre la NACIÓN – CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA (cesionaria) y el CONSORCIO FABRICA CSJ S&S 2020 (cedente), estipula:

“(...) han acordado suscribir el presente contrato de cesión de derechos patrimoniales de autor y propiedad intelectual, que se rige por las Leyes 23 de 1982 y 1450 de 2011 y demás disposiciones que regulan la materia, sujeto a las siguientes cláusulas:

PRIMERA: ANTECEDENTES Con fecha 28 de diciembre de 2020, la NACIÓN - CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA y el CONSORCIO FABRICA CSJ S&S 2020 suscribieron el contrato de Prestación de Servicios 194 de 2020, cuyo objeto es: "Contratar la prestación del servicio de fábrica de Código fuente, documentación y entregables generados en las actividades y requerimientos atendidos para la Rama Judicial, que incluya desarrollos, mantenimiento y soporte para aplicativos de la entidad.

SEGUNDA: OBJETO El CEDENTE transfiere de manera total y sin limitación alguna al CESIONARIO todos los derechos patrimoniales de autor y propiedad intelectual sobre código fuente, documentación y entregables generados en las actividades y requerimientos atendidos en desarrollo del objeto del contrato de prestación de servicios 194 de 2020.

(...)

SÉPTIMA: LA NACIÓN - CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA podrá realizar cambios, mejoras o modificaciones a los programas fuentes entregados, documentación y todos los entregables generados.

(...)

NOVENA: REMUNERACIÓN La presente cesión de realiza a título gratuito, producto de la ejecución del contrato No. 194 de 2020.

DÉCIMA: CONDICIONES Y LEGITIMIDAD DE LOS DERECHOS CEDIDOS: El CEDENTE declara que es el único titular de los derechos patrimoniales y propiedad intelectual que por este acto son cedidos AL CESIONARIO y en consecuencia, puede disponer de ellos sin ningún tipo de limitación o gravamen. (...)” (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL.

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, vigentes para el año 2023, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o

intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con respecto al reconocimiento, como activo o como gasto, de un bien adquirido, la entidad de gobierno deberá realizar una evaluación para determinar si cada código fuente y entregable generado en las actividades y requerimientos atendidos en desarrollo del objeto del contrato de prestación de servicios 194 de 2020 cumple en primera instancia con la definición de activo.

Es así como el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, para el reconocimiento de un activo se debe cumplir con i) la definición de este elemento establecida en el marco conceptual; ii) el criterio de materialidad para el reconocimiento de estos elementos, establecido en las políticas contables de la entidad; y iii) los criterios de reconocimiento dependiendo del tipo de activo al que pertenecen, según el bien y el propósito para el cual son adquiridos.

Ahora bien, de acuerdo con la Norma de activos intangibles, se reconocerán como tales, aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, prevé usarlo durante más de 12 meses y no espera venderlos ni distribuirlos de forma gratuita en el curso normal de la operación y puede realizar mediciones fiables. En consecuencia, se reconoce un activo intangible adquirido, si:

- El activo es identificable, es decir, que es susceptible de separarse de la entidad, con independencia de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación.
- El activo controlado por la entidad genera potencial de servicio, esto es cuando le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o mejorar la prestación de los servicios.
- El activo cuenta con una medición fiable basada en evidencia objetiva de las transacciones relacionadas con este y se puede medir usando variables monetarias cuantificables.

En concordancia con lo mencionado, si en el momento de la adquisición del bien la entidad determinó que este no cumplía con lo mencionado para ser reconocido como un activo intangible, entonces se debió reconocer un gasto en el resultado del periodo. Contrario a esto, si el bien adquirido cumplía con los criterios de reconocimiento señalados en el párrafo dos de estas conclusiones para ser reconocido como activo intangible, pero la entidad no lo hizo, debe corregir el error conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; para lo cual registrará un débito en la subcuenta 197090-Otros activos intangibles de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por último, es pertinente señalar que, para el caso de las erogaciones incurridas con el fin de realizar adecuaciones, mantenimientos preventivos o correctivos, y actualizar los aplicativos y sistemas, la entidad debe diferenciar entre aquellas que corresponden a adiciones y mejoras, de otro tipo de erogaciones. Entendiéndose por adiciones y mejoras aquellas erogaciones que contribuyen a aumentar la vida útil del activo intangible, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y

servicios, o reducir significativamente los gastos o costos. Así, aquellos desembolsos que correspondan a adiciones y mejoras aumentarán el costo del activo intangible y afectarán el cálculo de su amortización; mientras que aquellas que no lo sean, deben ser reconocidas como gasto en el respectivo periodo.

CONCEPTO No. 20241100017671 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctor
 JUAN ESTEBAN GIRALDO RAMÍREZ
 Coordinador Grupo de Bienes
 Subdirección Administrativa
 Defensoría del Pueblo
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024642 del 06 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a los temas brindados en la ‘Capacitación aplicada sobre la regulación contable pública’, en relación con los bienes devolutivos cuyo primer uso corresponde al año 2001, es decir, con más de 22 años de servicio y equipos de cómputo con más de 15 años de uso, que han sido revalorizados según la parametrización de nuestras políticas contables, pero por conservar aun la capacidad operativa y misional del ente Público y que cumplen la atención para los procesos de la entidad.

¿Queremos consultar hasta qué tiempo de vigencia, pasados los años de vida útil, se pueden seguir revalorizando estos inventarios, si aún siguen prestando servicio y beneficios a la Entidad?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. (...). Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. (...).

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto,

refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para

suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de

mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo señala que se reconocerán como tales los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Los elementos clasificados como propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, de acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno; por lo tanto, no se contempla la actualización del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo.

En este sentido, los avalúos que se efectúen para efectos contables serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos, siempre que existan indicios de deterioro. Por lo que, en atención a que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos, es preciso mencionar que como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados en el mencionado Marco Normativo.

Adicionalmente, frente a la determinación del deterioro del valor de los activos, el mismo se evalúa dependiendo de si es un activo generador de efectivo o es un activo no generador de efectivo, para lo cual, se aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Ahora bien, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno, indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) Se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la revisión anual de la estimación contable correspondiente a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la entidad deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el hecho de que se encuentran en uso activos que han alcanzado una depreciación completa.

No obstante, es de precisar que la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre los bienes de su propiedad, con independencia de que estos cumplan con los criterios para ser reconocidos o no como activos en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20241100017691 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Corrección de error derivado del cálculo impreciso de la depreciación en aplicativo contable

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Corrección de error derivado del cálculo impreciso de la depreciación en aplicativo contable

Señora
YENNY MILENA BAEZ
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100022662 del 24 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) hay alguna ley que me obligue a tener un aplicativo que deprecie activos de forma diaria pues tengo uno que realiza la depreciación de forma mensual y cuando realizo el cierre el me genera el valor de la alícuota mensual, el caso es que compro un activo en diciembre 20 de año 2023 y este hace el cálculo por 30 días es decir del 20 de diciembre al 20 de enero de 2024 y queda la depreciación en enero de 2024 con la alícuota mensual de 30 días es decir la parametrización y el cálculo sistemático estaría errado? estaría incumpliendo alguna norma o ley que me diga que se debe hacer por los días?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera

conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...).

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este (...)."

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

"4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

22. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

25. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos" (subrayados fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 413 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. (...).

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. (...)"

Por último, la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

"4.4. Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

Tratándose de comprobantes y libros de contabilidad, está prohibido alterar el orden cronológico en que se presentan los hechos económicos. En los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas; en este caso, los asientos contables que se realicen en los libros auxiliares deben reflejar los movimientos correspondientes producto del ajuste efectuado" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

Para este caso en particular, en que el aplicativo contable deprecia los activos de forma mensual, pero se adquiere un activo el 20 de diciembre de 2023 lo cual implica que el periodo de depreciación es inferior a un mes, se está incurriendo en un error al no representar fielmente la realidad económica de la entidad o la empresa.

Así pues, la entidad de gobierno o empresa deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del marco normativo que le aplique, según el cual, los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad o la empresa como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Cuando los errores son descubiertos en el mismo periodo en que se cometen se deben corregir antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. Ahora bien, si dichos errores corresponden a periodos anteriores deben ser corregidos en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

Así mismo, como lo indica la Norma de proceso contable y sistema documental contable, en los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas.

Así pues, la entidad o empresa corregirá el error relacionado con la sobreestimación de la depreciación para el periodo afectado dependiendo del momento en que haya descubierto el error así:

- Si el error fue descubierto en el mismo periodo en que se cometió, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, en un nuevo comprobante, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTO, en donde se haya registrado el mayor valor de la depreciación.
- Si el error corresponde a un periodo anterior, en un nuevo comprobante, debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO en donde se haya registrado el mayor valor de la depreciación y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de entidades de gobierno, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Por lo anterior, cuando la entidad o empresa ajusta el error de la depreciación del periodo afectado, es decir, en el mes en cual se adquiere el bien, a partir del siguiente mes no se

presentará este tipo de problema si su aplicativo contable deprecia mensualmente los bienes.

CONCEPTO No. 20241100017811 DEL 28-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable del reintegro por parte de la ARL de los aportes patronales a salud y pensión cuando el trabajador es incapacitado temporalmente.

Doctora

IVONNE ASTRID GUALDRÓN VILLAMIZAR

Contador

Consejo Superior de la Judicatura - Dirección seccional de Administración Judicial de Bucaramanga

Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019582 del 10 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Caso 1: Cuando la ARL reconoce una incapacidad de origen laboral o enfermedad profesional temporal, reintegra los días del ausentismo y adicionalmente, la ARL le reconoce al empleador el valor pagado por cotizaciones a Salud y Pensión del trabajador incapacitado.

Cuando se presenta un cambio de vigencia y debido a los tiempos necesarios para que el reintegro realizado por la ARL sea asignado al empleador en SIIF mediante la creación de un DRXC (Documento de recaudo por clasificar) se podrán presentar reintegros de vigencia anterior, por ejemplo: incapacidades y aportes patronales de salud y pensión pagadas en la vigencia 2022 y el reintegro asignado a la Entidad en 2023 sin que sea posible disminuir el valor del gasto por el aporte patronal salud y pensión; (...) cual es la cuenta contable en la que se debe registrar el reintegro que la ARL realiza por aportes patronales de salud y pensión vigencia

(...)

Ya que en ninguna manera la Entidad esta reconociendo en el gasto o en el Ingreso los reintegros recibidos de la ARL respecto de incapacidades; la consulta realizada menciona los reintegros que realizada la ARL por concepto de aportes patronales de salud (8.5%) y pensión (12%) respecto de las incapacidades reconocidas, a manera de ejemplo se presenta el siguiente caso:

(...)

La consulta presentada se refiere al reintegro que realiza la ARL al empleador por concepto de los aportes patronales de salud y pensión en proporción a los días de incapacidad, aportes que el empleador ya pago mediante el operador PILA. Por lo cual se mencionan cuentas de gasto en la consulta”.

CONSIDERACIONES

La ley 1562 de 2012, por la cual se modifica el Sistema de Riesgos Laborales y se dictan otras disposiciones en materia de Salud Ocupacional, establece:

“Artículo 5°. Ingreso base de liquidación. (...)

Parágrafo 2°. Para el caso del pago del subsidio por incapacidad temporal, la prestación será reconocida con base en el último (IBC) pagado a la Entidad Administradora de Riesgos Laborales anterior al inicio de la incapacidad médica las Administradoras de Riesgos Laborales deberán asumir el pago de la cotización a pensiones y salud, correspondiente a los empleadores o de los trabajadores independientes, durante los períodos de incapacidad temporal y hasta por un Ingreso Base de Cotización equivalente al valor de la incapacidad. La proporción será la misma establecida para estos sistemas en la Ley 100 de 1993” (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar cuando se tenga el derecho de reembolso legalmente exigible, según las disposiciones normativas vigentes, para lo cual se aplicará integralmente la norma de Cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con base en el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, por lo cual, sobre el valor que debe asumir la ARL por concepto de aportes patronales a salud y pensión, la entidad deberá reconocer la cuenta por cobrar en el momento en que se cumplen las condiciones y obtenga el derecho de cobro, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en las subcuentas 251122-Aportes a fondos pensionales – empleador y 251123-Aportes a seguridad social en salud – empleador de la cuenta 2511-ABENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora bien, si la entidad ha reconocido el gasto por las cotizaciones patronales a salud y pensión del trabajador incapacitado temporalmente y de manera posterior obtiene el derecho de cobro a la ARL, deberá efectuar alguno de los siguientes registros:

i. Debitar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta correspondiente de la 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, si el derecho de cobro se obtiene en el mismo periodo en que se reconoció el gasto.

ii. Debitar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS, si el derecho de cobro se obtiene en el periodo siguiente al del reconocimiento del gasto.

iii. Debitar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la entidad cometió un error, al tener la información disponible sobre el derecho de reembolso en el periodo anterior y no reconoció en ese periodo el hecho económico. En este sentido, atenderá a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100018521 DEL 29-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registro contable de las cuentas por pagar canceladas con recursos de derechos en fideicomiso. Tratamiento contable de las obras realizadas por patrimonio autónomo y entregadas a la comunidad.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010020482 del 12 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Adaptación ejecuta los recursos de inversión a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos vigentes, entre los cuales se encuentra el contrato de Fiducia Mercantil 3-1-23-139 de fecha 28 de septiembre de 2011, celebrado entre el Fondo Adaptación y Fiduciaria la Previsora S.A. Fiduprevisora S.A. y Contrato de Fiducia Mercantil No. 049 del 25 de mayo de 2012, celebrado entre el Fondo Adaptación y el Consorcio FADAP 2012.

En virtud de lo anterior las FIDUCIARIAS, con los recursos recibidos, deberán administrar, invertir y efectuar los pagos que le sean solicitados por el FIDEICOMITENTE.

Es pertinente señalar, que el Fondo Adaptación aplica el procedimiento de Recursos Entregados en Administración, en especial lo relacionado con Encargos Fiduciarios o Fiducia Pública de administración y pagos, por lo anterior, con base en la información que suministre la Fiducia se registran los activos, pasivos, ingresos y gastos asociados a ejecución de obras previamente contratadas.

Es decir, no hay causación previa, solo se contabiliza con los reportes de pagos remitidos diariamente por la Fiducia.

No obstante, desde la Oficina de Control Interno se ha glosado que se debe realizar causación mediante comprobantes manuales de los informes parciales de obras recibidas por parte de los contratistas, pese a que no ha surtido el trámite de pago ante la Fiducia, con todos los soportes de legalidad pertinentes, ejemplo informe de supervisión con recibido a satisfacción, facturación electrónica y demás.

Es decir que, con los informes parciales de los sectores el Fondo reconoce de forma manual la entrega por parte del contratista a la entidad o al beneficiario final, así:

Cuenta	Detalle	Debe	Haber
1505	Bienes Producidos	XXX	
55	Gasto Público Social		
1520	Productos en Proceso		XXX

Adicionalmente, cuando es recibido por parte de los sectores los informes parciales de obra que no necesariamente han surtido el trámite de pago, y en la mayoría de los casos son obras que han entregado al fondo o la comunidad, implicando una salida de la cuenta de Inventarios específicamente de la cuenta 1520- Productos en Proceso, y dado a que dicha cuenta queda con saldo negativo se realiza la causación de esta cuenta así:

Cuenta	Detalle	Debe	Haber
1520	Productos en Proceso	XXX	
24	Cuenta por pagar		XXX

Esto ha generado duplicidad en el reconocimiento de las cuentas 1520- Productos en Proceso y en las cuentas por pagar causada al contratista, dado que el reconocimiento que se realiza con el reporte de la fiducia es el siguiente:

Cuenta	Detalle	Debe	Haber
1520	Productos en Proceso	XXX	
24	Cuenta por pagar		XXX
24	Cuenta por pagar	XXX	
1926	Derechos en Fideicomiso		XXX

Cabe mencionar, que dichos registros deben ser reversados cuando la Fiducia reporte el pago efectivo, sin embargo, generalmente no coincide con el valor inicialmente causado con el reporte recibido por los sectores.

Por lo anterior, se solicita concepto donde se indique:

1. Si para la causación de la cuenta por pagar, la Entidad debe seguir aplicando el procedimiento de Recursos Entregados en Administración en el numeral '1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.', o por el contrario realizar la causación con la información recibidas de las áreas de gestión sobre el avance de ejecución en la entrega de obras.

2. Qué registro contable aplica para los casos cuando se reciben las obras por parte del contratista y a su vez son entregados a la comunidad, cuando no han surtido los trámites de pago al contratista y por ende no han sido registrados en la contabilidad como ingreso a la cuenta de inventarios. Pero con la entrega de la obra a la comunidad, si aplicaría una salida del inventario".

En comunicación telefónica del 25 de abril de 2024, la doctora Ena Luz Espitia Cabrales del Fondo Adaptación indica que la consulta hace referencia a los patrimonios autónomos que han sido constituidos a través de fiducia mercantil y no a encargos fiduciarios o fiducias públicas.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

"1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...), previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...), previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...). No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, atendiendo al principio de Devengo del Marco Conceptual, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del periodo contable, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la entidad entrega recursos en administración a patrimonios autónomos creados por la entidad a través de fiducia mercantil, el tratamiento contable de estos recursos se hará según lo indicado en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del procedimiento.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a dar respuesta a sus inquietudes, de la siguiente manera:

Pregunta 1.

La entidad deberá mantener actualizada la información de los recursos entregados al patrimonio autónomo de acuerdo con la información que le sea suministrada por la sociedad fiduciaria, conforme lo indica el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios.

Para ello, la entidad solamente reconocerá en su información financiera las variaciones que se presenten en los saldos por los ingresos o gastos generados con los recursos entregados al patrimonio autónomo, lo cual implica que la entidad no debe reconocer en su contabilidad los activos, pasivos, ingresos o gastos que se generen por la ejecución realizada por parte del patrimonio autónomo, como lo son las cuentas por pagar que surgen por el avance en la ejecución de las obras que desarrolla el patrimonio en cumplimiento de su finalidad.

Pregunta 2.

Como se indicó previamente, en aplicación del numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del procedimiento, la entidad solamente reconocerá en su contabilidad los saldos de los recursos que se encuentren en el patrimonio autónomo, por lo que, cuando los menores valores obedezcan a la entrega de bienes ejecutados por el patrimonio autónomo a la comunidad, por cuanto su finalidad era la distribución gratuita en cumplimiento de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta denominada Asignación de bienes y servicios de la cuenta que corresponda del grupo contable 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20241100019131 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cuentas por pagar al cierre contable por bienes y servicios recibidos

Doctora
 OLGA LUCÍA ORDUZ BUENO
 Coordinación Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Transporte
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010020172 del 12 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Transporte previo al cierre de cada vigencia emite una Circular de cierre contable y financiera en la cual señala las actividades que las distintas dependencias de la entidad deben realizar para un cierre contable, presupuestal y tesimal exitoso. En dicha circular se establecen entre otras unas fechas límites en las cuales los proveedores de bienes y servicios deben presentar sus documentos de cobro, informes de supervisión, actas de recibo a satisfacción y los demás documentos que sean necesarios para el trámite de pagos; todo esto en aras de garantizar, en cumplimiento de los principios de devengo y de esencia sobre forma, que los hechos económicos y financieros sean reconocidos dentro de la vigencia.

Sin embargo, en algunos casos particulares se presentan situaciones como las que se describen a continuación:

1. Los bienes o servicios son recibidos a satisfacción antes del 31 de diciembre, pero las facturas electrónicas o los documentos de cobro y los informes de supervisión y demás documentos requeridos para el trámite de pago son emitidos con posterioridad a dicha fecha. El recibo a satisfacción del bien se da por la aceptación mediante documento de ingreso al almacén.

2. Los bienes o servicios son facturados por el proveedor antes del 31 de diciembre junto con todos los documentos requeridos para trámite de pago expedidos por el proveedor y por el Supervisor del contrato, pero SIIF Nación no refleja la factura imposibilitando su obligación por cadena presupuestal antes de terminar la vigencia y solamente pueden ser obligados en SIIF nación en la vigencia siguiente.

3. Las facturas electrónicas o documentos de cobro y los documentos de supervisión son expedidos con posterioridad al 31 de diciembre, pero los servicios si fueron recibidos por la entidad, tal es el caso de arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, cuota de administración, seguros, servicios de vigilancia, de aseo y cafetería, entre otros.

Si bien el Instructivo de cierre e inicio de período contable señala que 'Aplicación del principio de devengo en el reconocimiento de las 'Cuentas por pagar presupuestales'. Cuando se trate de hechos económicos en los cuales se ha materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios, con independencia que esto configure o no cuentas por pagar presupuestales y se tenga o no la disponibilidad del PAC, corresponde a las entidades públicas efectuar su reconocimiento en aplicación de los principios de contabilidad'. (Subrayado fuera de texto).

No obstante, el Ministerio ha venido reconociendo los hechos económicos mediante el uso del atributo contable 40-Bienes, servicios, impuestos y transferencias causados, quedando reconocido el gasto en la vigencia, se consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la entidad a los hechos económicos señalados en los numerales 1º, 2º y 3º del presente documento, teniendo en cuenta que la finalizar del período y de acuerdo con la parametrización de SIIF Nación se deben constituir las respectivas reservas presupuestales aun cuando se dio la materialización del recibo de bienes o la prestación de servicios al 31 de diciembre de la respectiva vigencia?

2. ¿Qué se debe interpretar o explicarse por el concepto "materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios" a que se refiere el documento IMPLEMENTACIÓN DEL ATRIBUTO CONTABLE "40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS" EN EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA (SIIF) NACIÓN emitido por la Contaduría General de la Nación?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento” (Subrayado fuera de texto).

Además, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los

documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se debe reconocer como pasivo las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse de forma fiable.

En consecuencia, cuando el Ministerio de Transporte obtenga el control del bien adquirido o reciba a satisfacción el servicio contratado, en cumplimiento del principio de Devengo y la definición de pasivo establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberá reconocer el activo o gasto y el pasivo respectivo, con independencia de los registros presupuestales que deba realizar atendiendo a la normativa presupuestal.

Ahora bien, como en su consulta hace referencia a los documentos donde se reciben bienes y a los documentos de cobro como facturas electrónicas, es de precisar que las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos idóneos donde se puedan verificar y comprobar los hechos económicos. Por lo tanto, la CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las entidades, por cuanto ello corresponde establecerlo a cada una atendiendo a la naturaleza del hecho económico; en este sentido, es el Ministerio de Transporte quien deberá establecer los soportes idóneos que permitan reconocer, medir y comprobar adecuadamente el registro de los elementos de los estados financieros.

Pregunta 2.

2. ¿Qué se debe interpretar o explicarse por el concepto “materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios” a que se refiere el documento IMPLEMENTACIÓN DEL ATRIBUTO CONTABLE “40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS” EN EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA (SIIF) NACIÓN emitido por la Contaduría General de la Nación?”

El citado documento hace referencia a la recepción de bienes y servicios, y su reconocimiento en el SIIF-Nación, en el contexto de las instrucciones emitidas por la CGN que deben atender las entidades para el cierre e inicio de periodo contable, en las que se menciona la aplicación del principio contable de devengo en el reconocimiento de las cuentas por pagar presupuestales:

“Cuando se trate de hechos económicos en los cuales se ha materializado el recibo de bienes o la prestación de servicios, con independencia que esto configure o no cuentas por pagar presupuestales y se tenga o no la disponibilidad del PAC, corresponde a las entidades públicas efectuar su reconocimiento en aplicación de los principios de contabilidad. (Subrayado fuera de texto)

Por ello, el sistema dispone la funcionalidad de registros manuales y en la etapa de la obligación presupuestal, debe seleccionar el Atributo Contable que cancele el pasivo constituido en el devengo al efectuar el pago, como, por ejemplo: los Atributos Contables “40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS” (...).”

Por lo anterior, se entiende la materialización del recibo de bienes o la prestación del servicio, cuando estos cumplen con las características para el reconocimiento de activos y gastos, mediante la obtención del control o el recibo a satisfacción del servicio contratado, con independencia que se cuente o no con la disponibilidad del PAC.

Para tal efecto, la entidad debe dar aplicación a los principios contables, para lo cual el SIIF-Nación dispone de las tipologías contables para efectuar el registro contable mediante la funcionalidad de comprobantes manuales afectando el gasto o el activo y el pasivo que corresponda.

Posteriormente, cuando se cumplan las disposiciones legales, en la etapa de la obligación presupuestal se utiliza el Atributo contable “40-BIENES, SERVICIOS, IMPUESTOS Y TRANSFERENCIAS CAUSADOS”, para cancelar el pasivo constituido previamente.

CONCEPTO No. 20241100019241 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Momento en que se debe realizar la retención en la fuente: en la causación o en el momento de pago.

Doctora
 LILIBETH CALDERÓN CUAVA
 Profesional Universitario en Contabilidad
 Secretaría de Hacienda
 Municipio de Valencia
 Valencia, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100023282 del 29 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Teniendo en cuenta que Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación del nivel municipal (entidades de gobierno) operarán bajo el sistema de caja, para el pago a terceros se tiene en cuenta la emisión de los siguientes procesos CDP, COMPROMISO, ORDEN DE PAGO y EGRESO, en ese orden de ideas, lo primero que ocurre es la causación que se realiza en la orden de pago; para efectos del recaudo de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales estas se deben de realizar cuando se realiza la causación o el pago”.

Mediante llamada telefónica a la consultante, esta señala que la inquietud es ¿en qué momento se debe efectuar la retención en la fuente por la adquisición de bienes y servicios y por obra pública, en el momento de la causación o en el momento del pago?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo” (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El principio de devengo dispone que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Adicionalmente, el Marco Conceptual define el pasivo como una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Es por ello, que cuando la entidad se encuentra ante hechos que implican la salida futura de recursos que generan beneficios económicos o potencial de servicios, que cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de pasivos, así como lo dispuesto en la Norma de cuentas por pagar, le corresponde a la entidad registrarlos en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS.

Por lo anterior, cuando la entidad obtenga el control del bien adquirido o reciba a satisfacción el servicio contratado, en cumplimiento del principio de Devengo y la definición de pasivo establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad reconocerá el activo o gasto y el pasivo respectivo. Además, reconocerá las retenciones a que haya lugar de acuerdo con la normativa aplicable en materia tributaria, con independencia de los registros presupuestales que deba realizar, atendiendo a la normativa presupuestal, y de que el pago se realice posteriormente.

CONCEPTO No. 20241100019271 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de licencias para uso de los estudiantes cuya duración es igual o inferior a 12 meses.

Doctora
 BIBIANA ANDREA ROJAS ALZATE
 Profesional Universitario – Contador
 Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010023482 del 29 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia como Institución de Educación Superior y que su eje misional principal es prestar servicios de educación superior, en programas de tecnologías, profesionales y posgrados, requiere adquirir licencias para acceso de los estudiantes, (...); estas licencias se obtienen por un periodo de un año o por menos de un año, en ocasiones la adquisición se realiza por ejemplo, en el mes de agosto del año 2023 y se termina en agosto del 2024, (...) cuál es el registro contable para este tipo de hechos económicos, así mismo, cuál debe ser el tratamiento contable cuando la compra de licencias cubre el mismo periodo contable”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo

largo del periodo contable, los cuales están asociados, entre otros aspectos, a la prestación de servicios y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

En ese sentido, la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia deberá reconocer las licencias para uso de los estudiantes como costos al estar asociados con la prestación del servicio de educación. Ahora bien, si estas licencias son adquiridas para el uso por un periodo igual o inferior a 12 meses se reconocerán en el costo, mientras que, si se prevé que serán usadas por más de 12 meses y no se espera venderlas o distribuirlas de forma gratuita, la entidad las reconocerá inicialmente como activos intangibles.

CONCEPTO No. 20241100019301 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento del derecho a recibir los recursos del SGP. Reconocimiento del giro de los recursos del SGP. Reconocimiento del ingreso derivado de la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo. Reclasificación de los recursos disponibles para los FSRI.

Doctor
 MARLON JAVIER DURÁN ABREO
 Asesor externo
 Municipio de Mutiscua
 Mustiscua, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024122 del 2 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Ante la duda sobre el registro contable de los subsidios de los servicios públicos que presta el municipio, me permito hacer la siguiente consulta:

- El municipio, categoría sexta, es un prestador directo (MPD) de los servicios públicos de acueducto, aseo y alcantarillado.
- Presta los servicios a través de su dependencia ‘Unidad de Servicios Públicos Domiciliarios’.
- En cumplimiento de la Ley 142 de 1993 el municipio debe mantener la contabilidad separada para cada uno de los servicios públicos que presta y debe rendir ante la Superservicios los estados financieros por cada uno de ellos de forma separada.
- El municipio debe destinar para los subsidios de acueducto, alcantarillado y aseo el 15% de los recursos del SGP APSB.

- Los Municipios Prestadores Directos (MPD) no pagan subsidios por la imposibilidad de pagarse a sí mismos.

El flujo general de los recursos es el siguiente:

1. El Municipio gira 15% de los recursos de SGP APSB al FSRI.
2. El FSRI gira los recursos para cubrir los subsidios facturados.
3. El municipio con estos recursos y los recaudados por facturación cubre los gastos de operación de la Unidad de Servicios Públicos Domiciliarios.

Ante lo anterior:

1. La contabilización de la facturación, por ejemplo, para el servicio de acueducto, ¿es correcto registrar lo facturado de la siguiente forma?

REGISTRO CONTABLE FACTURACIÓN MENSUAL			
		DB	CR
1318	PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS		
131802	Servicio de acueducto	xxx	
4395	DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB)		
439514	Servicio de acueducto (<i>Subsidio acueducto</i>)	xxx	
4321	SERVICIO DE ACUEDUCTO		
432110	Comercialización		xxx

2. El municipio debe girar el 15% de los recursos del SGP APSB para subsidios (Ley 1176 de 2007) al Fondo de Solidaridad y redistribución del Ingreso - FRSI (Ley 142 de 1993). ¿Cuál es el procedimiento para este registro contable?

3. Ahora, de este Fondo se debe realizar el giro para financiar los subsidios facturados por el prestador directo (municipio) para cubrir sus gastos de operación. ¿Cuál es el procedimiento para este registro contable?"

Mediante respuesta a solicitud realizada por parte de la CGN el consultante indicó lo siguiente:

a) La Entidad recibe mensualmente del MinVivienda el giro del SGP APSB en la cuenta maestra SGP APSB del municipio.

b) De la cuenta maestra el Tesorero gira el 15% del SGP APSB al FSRI distribuyendo en cada servicio (acueducto, alcantarillado y aseo).

c) Del FSRI el Tesorero, con base en la cuenta de cobro presentada por la Unidad de Servicios Públicos, gira a la Unidad el valor cobrado”.

Además, señala que, respecto a la primera pregunta, el registro contable hace referencia a la facturación del servicio público prestado por el municipio a los usuarios y el subsidio al que hace referencia recae sobre los usuarios (subsidio a la demanda).

CONSIDERACIONES

La Ley 1176 de 2007, por la cual se desarrollan los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 11. Destinación de los recursos de la participación de agua potable y saneamiento básico en los distritos y municipios. Los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico que se asignen a los distritos y municipios, se destinarán a financiar la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, en las siguientes actividades:

a) Los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables de acuerdo con lo dispuesto en la normatividad vigente;

(...)

Parágrafo 2º. De los recursos de la participación para agua potable y saneamiento básico de los municipios clasificados en categorías 2ª, 3ª, 4ª, 5ª y 6ª, deberá destinarse mínimo el quince por ciento (15%) de los mismos a la actividad señalada en el literal a) del presente artículo”.

El Decreto 565 de 1996 por el cual se reglamenta la Ley 142 de 1994, en relación con los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos del orden departamental, municipal y distrital para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, decreta:

“CAPITULO II

Naturaleza y Operación de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos

Artículo 4. Naturaleza de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo. Los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, que de acuerdo con la Ley 142 de 1994 deben constituir los concejos municipales y distritales y las asambleas, serán cuentas especiales dentro de la contabilidad de los municipios, distritos y departamentos, a través de las cuales se contabilizarán exclusivamente los recursos destinados a otorgar subsidios a los servicios públicos domiciliarios.

(...)

Artículo 7. Contabilidad interna. Las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios deberán llevar cuentas detalladas de las sumas recaudadas y de las recibidas por transferencias de otras entidades con destino a los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, y de su aplicación.

(...)

Artículo 12. Responsabilidad del recaudo de los aportes solidarios. El recaudo de los aportes solidarios será responsabilidad de las entidades prestadoras de los servicios públicos en cada municipio, distrito, o departamento. Estas mismas entidades se encargarán de repartir los subsidios y de manejar los recursos de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos en una cuenta separada, claramente diferenciada del resto de sus ingresos, y con una contabilidad propia” (subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están

asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los ingresos como incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad; y los gastos, como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

Por su parte, la Ley 1176 de 2007 establece que los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico que se asignen a los distritos y municipios, se destinarán mínimo el quince por ciento (15%) a financiar la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, en actividades como los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables.

Dado lo anterior, para responder las tres preguntas formuladas por el consultante, se presenta el tratamiento de los siguientes hechos económicos:

-Reconocimiento del derecho a recibir los recursos del SGP

Los ingresos recibidos del Sistema General de Participaciones, una vez sean asignados por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio se reconocerán en el municipio mediante un débito en la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones – Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 440824-Participación de agua potable y saneamiento básico de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

-Reconocimiento del giro de los recursos del SGP

Cuando el municipio reciba el dinero debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones – Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- Reclasificación de los recursos correspondientes al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso (FSRI) (PREGUNTA 2)

Teniendo en cuenta que el Decreto 565 de 1996 señala que los Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso (FSRI) hacen parte de la contabilidad del Municipio como una cuenta especial, la entidad reclasificará el 15% de los recursos que debe destinar a los subsidios a la demanda, mediante un débito en la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y redistribución del ingreso de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Reconocimiento del ingreso derivado de la prestación de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo (PREGUNTA 1)

El municipio debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, por la proporción correspondiente al subsidio a la demanda, y la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, por el valor a cobrar al usuario; y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS.

En el momento en que el usuario realice el pago el municipio debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

- Reclasificación de los recursos disponibles para los FSRI (PREGUNTA 3)

Respecto al subsidio, el Municipio reclasificará el valor respectivo en la medida en que se asigne el subsidio, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y redistribución del ingreso de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241120013891 DEL 02-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Activos contingentes Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de predios clasificados como propiedades, planta y equipo que se encuentran con invasiones parciales o totales

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGUEZ
 Coordinador Grupo de Gestión Contable
 Instituto Colombiano Agropecuario
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010005672 del 02 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“I. CONTEXTO

(...), en desarrollo de los diferentes procesos de vigilancia y control fiscal, la Contraloría General de la República -CGR-, a través de su Delegada para el Sector Agropecuario, ha venido adelantando una serie de auditorías (regulares y especiales) al Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-, en el marco de las cuales identificó y formalizó hallazgos de tipo jurídico, administrativo y contable relacionados -en su mayoría- con el activo inmobiliario de la Entidad, (...).

(...)

Es así como, en el informe del año 2022, el equipo auditor de la CGR señaló que, del resultado de la evaluación de los Estados Financieros del ICA, a 31 de diciembre de 2022, se determinaron:

- Imposibilidades materiales y generalizadas: (...) las cuales tenían efecto de incertidumbre en las Subcuentas de Terrenos y Edificaciones
- Correcciones materiales: (...).

En suma, los valores identificados superaban el 40% del total de los activos considerados dentro de la materialidad cuantitativa, por lo que tenían un efecto significativo en la razonabilidad y consistencia de los estados financieros del ICA a 31 de diciembre de 2022.

La anterior circunstancia, -según su criterio-, obedecía a la falta de una política o procedimiento de reconocimiento, medición y revelación de activos, especialmente para los terrenos, al haberse realizado por parte del ICA la 'baja' de algunos de sus bienes inmuebles, sin que se hubiesen finalizado los tramites de legalización de los mismos, omitiendo las diferentes inconsistencias y problemáticas existentes en los predios.

(...)

A partir de los fundamentos arriba expuestos, para la vigencia 2020, la Contraloría Delegada para el Sector Agropecuario, formulo una ABSTENCION DE OPINION a los Estados Contables del Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-, postura que mantuvo para las vigencias 2021 y 2022, (...). Como consecuencia, se determinó el NO FENECIMIENTO DE LA CUENTA del Instituto para las vigencias 2020, 2021 y 2022.

La problemática planteada, conlleva a que el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA- elaborara un Plan de Mejoramiento (PDM) respecto de treinta y dos (32) inmuebles con hallazgos vigentes (de los 86 que registran en el Inventario Unificado de bienes inmuebles del ICA), con acciones y metas de alcance correctivo y/o preventivo, dirigidas a subsanar las causas que dieron origen a los mismos.

(...)

Luego entonces, (...), el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-, ha venido replanteando su estrategia de abordaje, en el sentido de adelantar de manera paralela y no supeditada, las acciones jurídicas, técnicas y contables que correspondan, a efectos de superar de manera efectiva y definitiva las inconsistencias planteadas y, en todo caso, lograr el FENECIMIENTO DE SU CUENTA en los periodos 2020, 2021 y 2022.

II. ANTECEDENTES

CONCEPTOS y/o RECOMENDACIONES PARA EL MANEJO CONTABLE DE PREDIOS CON PROBLEMATICA DE INVASION (total o parcial)

A partir del contexto expuesto, en tratándose de los nueve (09) predios que presentan problemática de INVASION (total o parcial) producto de ocupaciones de hecho realizadas

por terceros, este Instituto, mediante Oficio con radicado de salida ICA20222018174 del 20 de septiembre de 2022, solicitó a la Contaduría General de la Nación, (...).

En dicha misiva, se informó a su Despacho la existencia para ese momento de cinco (05) predios de propiedad del ICA que presentaban invasiones parciales, esto es, ocupaciones de hecho sobre algunas franjas de terreno, aclarando que, la titularidad y/o derecho real de dominio del predio en su mayor extensión (totalidad del área), se encontraba jurídicamente en cabeza del Instituto Colombiano Agropecuario -ICA-. Aunado a ello, también se señaló que, en razón a las mentadas invasiones, la Oficina Asesora Jurídica de la Entidad estaba adelantando las acciones legales y de saneamiento correspondientes, encaminadas a lograr la restitución y recuperación material de los terrenos o, en su defecto, la cesión de los mismos a título gratuito a los entes territoriales (según el estudio de cada caso), por lo que, para la vigencia 2021, se habían realizado diferentes levantamientos topográficos para determinar el área real de cada invasión parcial identificada.

Se manifestó además, que a partir de los insumos obtenidos, el Grupo de Gestión Contable del ICA había generado los comprobantes de contabilidad, registrando en las cuentas de orden el valor de la franja de terreno afectada por la invasión parcial y, a su vez, dejando en la cuenta de activos el valor de la franja de terreno libre de invasión o en dominio material del ICA, por lo que era necesario obtener un fallo judicial definitivo en torno a la recuperación material del terreno o concretar las acciones de saneamiento respectivas, conforme a las particularidades de cada caso en concreto.

Empero lo anterior, una vez verificados los registros y movimientos efectuados por el ICA, la Contraloría General de la República consideró que, con los mismos se presentaba una sobrestimación en las cuentas de orden y además indicó que dichos movimientos se constituían en un doble registro. (...).

Luego entonces, teniendo en cuenta las nuevas observaciones emitidas por la CGR, mediante el citado Oficio ICA20222018174 del 20 de septiembre de 2022 se solicitó a su Despacho:

1. Indicar si el registro de las invasiones parciales de los inmuebles realizado por la entidad se ajustaba al marco normativo.

(...)

En respuesta, mediante Comunicación CGN No. 20221100063661 del 21 de octubre de 2022, la Contaduría General de la Nación emite CONCEPTO, cuyo contenido consistió en explicar de manera detallada la definición de ACTIVO, CONTROL y USO y, a partir de allí, brindar elementos o pautas de manejo contable a este Instituto, para ser aplicadas de conformidad con el análisis de cada caso en concreto.

(...)

Es así como, era procedente dar de baja a un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se perdiera el control sobre el mismo o cuando no se esperará obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Con todo, se sugirió a la Entidad analizar y determinar las circunstancias de cada invasión, a efectos de establecer:

- Si revestían de características coyunturales de las cuales se previera que la entidad recuperaría la posesión y uso de tales bienes: **MANTENERLOS RECONOCIDOS** dentro de la información financiera, evento en el cual se debía examinar y comprobar si existía deterioro.
- Si no se esperaba recuperar el control sobre los bienes, en tanto no esperaba obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación: **REALIZAR LA BAJA EN CUENTAS**, sin que ello implicara que el ICA detuviera la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, pues hasta tanto se definieran los aspectos jurídicos y legales de los activos dados de baja, se debería continuar revelando la información de estos en las notas a los estados financieros de la Entidad.
- Si una vez evaluada la situación se consideraba que no se recuperaría el control de los mismos: **REGISTRAR EL VALOR DE LOS BIENES EN LA CUENTA 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS**, una vez sean dados de baja en cuentas en el estado de situación financiera, para efectos de vigilancia y gestión administrativa.

A partir de las anteriores recomendaciones, el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA- tuvo en consideración que, si bien, era jurídicamente el titular de derecho real de dominio de los nueve (9) predios que presentaban problemática de **INVASION**, lo cierto era que, sobre la franja de terreno invadida parcial o totalmente, no era posible aplicar el concepto de **ACTIVO**, por cuanto -en efecto-, se concluía que eran **RECURSOS NO CONTROLADOS** (...).

Ahora bien, teniendo en cuenta que cualquier decisión administrativa o judicial entorno a una posible recuperación material resultaba incierta y no dependía directamente del Instituto, se encontró inviable que la Entidad pudiese prever de manera clara y con sano criterio, si se recuperaría o no, la posesión y uso de los terrenos invadidos y, por tanto, el control de los mismos.

Es así como, el ICA realizó las siguientes actuaciones contables, a partir de los hechos ciertos que logro determinar:

- Respecto de los tres (03) predios con Invasiones Totales (EL LIBANO, LA MATA y EL ZULIA Lotes 1 y 2), procedió a trasladar estos inmuebles de la CUENTA DE ACTIVOS a las CUENTAS DE ORDEN.
- Frente a los seis (6) inmuebles con invasiones el parciales (TURIPANÁ, EL CARMEN, EL MIRA, TINAGÁ, MARAÑONES y EL NUS), se ratificó el traslado del área invadida a las CUENTAS DE ORDEN y el área libre de invasión permaneció en CUENTAS DE ACTIVOS.

Posteriormente, mediante Oficio ICA20232005274 del 14 de abril de 2023 se indicó a su Despacho que, en lo referente a los predios que presentaban invasiones totales o parciales, el Instituto había realizado los registros contables correspondientes, teniendo como referencia el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en la vigencia 2022 sobre estas situaciones, atendiendo la definición de activo, control y uso. En dicho sentido, se solicitó emitir un nuevo concepto sobre las siguientes inquietudes:

- 1.- Si los registros contables realizados por el instituto en la incorporación al nuevo marco normativo en la implementación de las NICSP en la vigencia 2018, se encontraban registrados en debida forma y que las cifras reflejadas en los Estados Financieros eran consistentes, verificables y estaban debidamente soportadas.
- 2.- En caso contrario de la pregunta 1, si las cifras no eran consistentes por las incidencias legales en los predios, indicar que registros contables y soportes se debían tener en cuenta para poder ajustar los Estados Financieros en debida forma o si los registros dependían de la finalización de los procesos técnico-jurídicos que se encontraban en proceso.

Al respecto, a través de Oficio CGN No. 20231100013611 del 19 de mayo de 2023, su Despacho reitero el concepto y recomendaciones arriba descritas, frente a la denominación de activo, recurso, uso y control del mismo y la necesidad de analizar por parte de la Entidad, si las circunstancias de la invasión revestían de características coyunturales de las cuales se pudiese prever la recuperación de la posesión y uso de tales bienes o si por el contrario, no se esperaba recuperar el control sobre los bienes, en tanto no se esperaba obtener un potencial de futuros por su uso o enajenación.

(...)

Honrando los compromisos establecidos, una vez revisada la situación jurídica y fáctica de cada predio y las características propias de las invasiones existentes, se procedió a revisar si las mismas revestían de características coyunturales de las cuales se pudiese prever la restitución material del terreno a futuro o si, por el contrario, no se observaban posibilidades claras de que en el marco de eventuales procesos administrativos o judiciales se pudiese lograr su recuperación. Sin embargo, se aclara que, amén del análisis realizado y de las conclusiones a las que se arribó, cualquier decisión administrativa o judicial

entorno a una posible recuperación material es incierta y no depende directamente de este Instituto.

III.-ANÁLISIS REALIZADO EN CADA INMUEBLE CON PROBLEMÁTICA DE INVASIÓN Y ESCENARIOS IDENTIFICADOS

Del total de los nueve (09) inmuebles que presentan invasiones, se reportan tres (03) con invasiones totales y seis (06) con invasiones parciales, (...)

La ruta jurídica de abordaje que se ha establecido para cada uno de ellos, a partir del análisis efectuado, es la siguiente:

(...)

A partir de lo anterior, se solicita a su Despacho:

IV.-SOLICITUD DE AMPLIACIÓN DE CONCEPTO

- Para los 4 predios que presentan invasión parcial (EL CARMEN; EL MIRA; TINAGÁ y MARAÑONES), respecto de los cuales el Instituto no tiene en la actualidad el control y el uso de las franjas de terreno invadidos, pero que, de acuerdo a las circunstancias y características de cada ocupación, se ha considerado que existe la posibilidad que prosperen eventuales procesos de recuperación material, indicar a esta Entidad si resulta pertinente mantener las áreas de terreno afectadas por la invasión parcial en la CUENTA DE ACTIVOS, haciendo la claridad que, en todo caso, resulta incierta su restitución, en el entendido que depende de decisiones judiciales y/o administrativas ajenas al Instituto.
- Respecto de 1 predio que presenta invasión parcial (TURIPANÁ), indicar a esta Entidad si es procedente continuar revelando el área afectada por la invasión en las CUENTAS DE ORDEN, teniendo en cuenta que la entidad no tiene el control y el uso sobre la misma y no espera recuperarla por cuanto un eventual proceso de recuperación material tendría una reducida vocación de prosperar debido a las características de la invasión. A su vez, indicar a esta Entidad si es procedente que, de manera paralela al registro anterior, se revele el área total del inmueble en la CUENTA DE ACTIVOS, debido a la imposibilidad de desglosar el terreno y teniendo en cuenta que existe un área Libre de invasión sobre la cual el ICA si tiene el control y el uso, por lo que se considera un activo.
- Frente a 1 predio con invasión total (EL ZULIA LOTES 1 Y 2), respecto del cual el Instituto no tiene en la actualidad el control y el uso de los lotes de terreno invadidos, pero que, de acuerdo a las circunstancias y características de las ocupaciones se ha considerado que existe la posibilidad que prospere un eventual proceso de recuperación material, indicar a esta Entidad si resulta pertinente mantener los lotes de terreno invadidos en la CUENTA DE ACTIVOS, haciendo la claridad que, en todo caso, resulta incierta su restitución, en el entendido que depende de decisiones judiciales y/o administrativas ajenas al Instituto.

- Para los 2 predios con invasión total (EL LIBANO y LA MATA), sin vocación de prosperar un eventual proceso de recuperación material debido a las características de las invasiones existentes, indicar si es viable y correcto que los mismos se saquen de la CUENTA DE ACTIVOS y queden registrados en las CUENTAS DE ORDEN.
- Por último, en relación con 1 Predio que presenta invasión parcial (EL NUS), respecto del cual son inciertas las posibilidades de recuperación o transferencia a título gratuito, por la complejidad del caso y las características de la invasión y del territorio, indicar o recomendar a este Instituto cual sería la forma correcta de abordar desde una perspectiva contable dicho recurso y cual sería la forma correcta de revelar este recurso, en los estados financieros del ICA.

Es de señalar que, actualmente el área parcial afectada por la invasión se encuentra revelada en las CUENTAS DE ORDEN, teniendo como criterio que el ICA no tiene el control y el uso del recurso, sin embargo, de manera paralela, el área total del inmueble se reporta en la CUENTA DE ACTIVOS, debido a la imposibilidad de desglosar el terreno y teniendo en cuenta que existe un área libre de invasión sobre la cual el ICA si tiene el control y el uso, por lo que se considera un activo. (...)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe

tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

127. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

3.2 Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

10.5. Revelaciones

35. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

(...)

c) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones, deterioros del valor reconocidos o revertidos, depreciaciones y otros cambios;

d) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;

(...)

i) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se

reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

3. La entidad revelará, para cada tipo de activo contingente, la siguiente información:

a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;

b) una estimación de los efectos financieros determinados conforme a lo establecido en el párrafo 4 de esta Norma y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y

c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibiría. (...)

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Como bien se ha informado al ICA en ocasiones anteriores, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para determinar el control se evaluará la capacidad de la entidad de usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por otro lado, la baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un activo en la información financiera de la entidad y ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo, por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre este.

Por lo anterior, la entidad determinará si los predios objeto de consulta han dejado de cumplir con los criterios definidos para el reconocimiento de activos, para lo cual, deberá atender lo expuesto en las consideraciones de este documento, lo definido en su manual de políticas contables y, de ser necesario, realizar los juicios profesionales que aborden de manera integral todos los elementos contenidos en la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En consecuencia, si la entidad determina que los predios invadidos por terceros no cumplen con los criterios para continuar siendo reconocidos en la información financiera como activos, deberá realizar su baja en cuentas, total o parcial; para lo cual debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si es del caso, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS. Si existe diferencia, esta se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Adicionalmente, la entidad debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA

(CR). Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad continúe ejerciendo la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, hasta tanto se definan los aspectos jurídicos y legales.

Por otra parte, la Norma de activos contingentes define estos activos como aquellos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. En este caso, la entrada de beneficios económicos futuros a la entidad no se contempla bajo la probabilidad sino la posibilidad, de manera que, si en algún momento pasa a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. Es de precisar que cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

En línea con lo anterior, si con posterioridad a la baja en cuentas se obtiene nueva información que indique que es posible que la entidad recupere el control de los predios, debitará la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditará la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Adicionalmente, reversará las cuentas de orden de control.

Cabe aclarar que no es procedente que los predios registrados en cuentas de orden contingentes continúen siendo reconocidos como activos en la información financiera de la entidad, porque como se mencionó anteriormente, la baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un elemento en la información financiera y ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo.

Ahora bien, respecto de la información a revelar en la información financiera, la entidad aplicará el numeral 10.5. Revelaciones de la Norma de propiedades, planta y equipo, para dichos bienes; y el numeral 1.2. Revelaciones de la Norma de activos contingentes para los activos contingentes.

Por último, si la entidad cometió un error o inexactitud al no utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados, la entidad deberá atender a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores para lo que, deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241120014261 DEL 06-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de convenios de colaboración con el sector minero energético

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Coordinador del Grupo de Contabilidad General
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010001482 del 11 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración los recientes cambios en el marco normativo para entidades de gobierno y en el Catálogo General de Cuentas, que resultan aplicables al reconocimiento contable de convenios de colaboración y cooperación que suscribe, en cumplimiento de su misionalidad, el Ministerio de Defensa Nacional con el Sector Minero Energético, me permito solicitar apoyo mediante la actualización de la doctrina contable emitida respecto de estos hechos económicos, en especial el concepto CGN No 20182300028611 del 10 julio de 2018, ‘Tratamiento contable de convenios de colaboración con el sector minero energético’ ”.

CONSIDERACIONES

El Cuerpo Principal Estándar de todos los Convenios de Colaboración suscritos entre el Ministerio de Defensa Nacional - Fuerzas Militares - Policía Nacional con personas jurídicas públicas y/o privadas, indica:

“CONSIDERACIONES:

A. NATURALEZA DEL RIESGO: Que Grupos Armados Organizados (GAO) y Grupos de Delincuencia Organizada (GDO), atentan periódicamente contra la infraestructura del

sector minero energético, afectando la integridad de los bienes de las EMPRESAS, de sus empleados, de sus contratistas, así como la de las comunidades vecinas.

(...)

D. MISIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA: Que de conformidad con lo establecido en el artículo 217 de la Constitución Política de Colombia, les corresponde a las Fuerzas Militares defender la soberanía, la independencia, la integridad del territorio nacional y del orden constitucional.

(...)

I. DOCTRINA DE LOS CONVENIOS: Que de acuerdo con la doctrina los convenios tienen como característica esencial la mutua colaboración entre las partes para lograr un mismo propósito, por ello los convenios estatales son un instrumento legal que le permite a las partes, aunar esfuerzos para cumplir con los fines del Estado, establecidos en el artículo 2º de la Constitución Política de Colombia, y la misión constitucional y legal de la Entidad Estatal y que, en todo caso, genera obligaciones entre las partes. Así las cosas, son considerados un negocio jurídico de colaboración.

(...)

M. COLABORACIÓN ENTRE LAS PARTES: Que las partes han acordado las condiciones de protección para preservar la seguridad en las áreas en que la EMPRESA que celebra este CONVENIO, desarrolla sus operaciones y a su infraestructura mediante Aportes que contribuyen a satisfacer parte de las necesidades de la UNIDAD EJECUTORA y el fortalecimiento de sus capacidades.

N. COLABORACIÓN ARMÓNICA: Que la Ley 489 de 1998 señala en el artículo 95, que las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos. Adicionalmente, que el inciso 4 del artículo 91 de la Ley 1955 de 2019 (Plan Nacional de Desarrollo PND 2018-2022, Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad), estableció que: 'El Ministerio de Defensa Nacional y la Policía Nacional podrán suscribir convenios con entidades públicas o privadas que les permitan recibir Aportes para fortalecer las capacidades de la Fuerza Pública en áreas en donde se concentre la infraestructura crítica, productiva y de desarrollo'.

(...)

U. UBICACIÓN DE TROPAS EN PREDIOS PROPIEDAD DE LAS EMPRESAS: Cuando en desarrollo del CONVENIO la UNIDAD EJECUTORA según autonomía, criterio y necesidad requiera ubicar tropas en terrenos de propiedad de las EMPRESAS, éstas asumirán el costo de los servicios públicos (agua potable, energía eléctrica y gas), recolección y disposición

de residuos, alojamiento en inmuebles de la EMPRESA y mantenimiento de instalaciones (mantenimiento de locaciones, mantenimiento preventivo y correctivo, mantenimiento de equipos, suministro de muebles y enseres). Esta erogación es de obligación de la EMPRESA para el bienestar de las tropas militares, por lo tanto, la UNIDAD EJECUTORA no contabilizará dicho valor, ni hará parte de los Aportes del CONVENIO, toda vez que corresponde a un gasto asumido y reconocido directamente por la EMPRESA.

(...)

CLÁUSULA PRIMERA- OBJETO: A través del presente CONVENIO, EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL - FUERZAS MILITARES -UNIDAD EJECUTORA, prestará una especial atención, según su criterio, a las labores destinadas a mantener el orden constitucional del área de interés en que la EMPRESA desarrolla sus actividades y operaciones; y a su vez la EMPRESA que suscribe este CONVENIO, se obliga a realizar unos Aportes que contribuyen a satisfacer parte de las necesidades de la UNIDAD EJECUTORA y el fortalecimiento de sus capacidades, las cuales se describen en detalle en el ANEXO 1.

(...)

CLÁUSULA TERCERA- APORTES DEL CONVENIO: Los Aportes para el fortalecimiento de las condiciones y capacidades de las Fuerzas Militares, entregados por la EMPRESA al MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL – FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA – UNIDAD EJECUTORA, corresponde a la suma establecida en el ANEXO 1 Apéndice 2 del presente CONVENIO.

Por tratarse de la unión de esfuerzos para el logro de un interés común, el presente CONVENIO no genera erogaciones presupuestales para el MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL – FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA - UNIDAD EJECUTORA.

El presente CONVENIO conllevará el compromiso de la entrega de Aportes pecuniarios por parte de la EMPRESA.

(...)

CLÁUSULA CUARTA- ENTREGA DE LOS APORTES: LA EMPRESA entregará los Aportes en Dinero y/o en Especie de acuerdo con lo que se establezca en el ANEXO 1 Apéndice 2 del presente CONVENIO. Para la entrega de los Aportes en Dinero y/o en Especie, se requerirá de la presentación del Plan de Inversión y/o Necesidades, el cual es elaborado por las Unidades Beneficiarias, aprobado por el Comité de Coordinación y avalado por el Segundo Comandante de la UNIDAD EJECUTORA.

Una vez la Fuerza reciba los Aportes en Especie entregados por la EMPRESA directamente o a través de un tercero, se elaborarán las actas de entrega y recibo correspondientes, las cuales serán suscritas por el representante de la EMPRESA y el supervisor específico, con

el aval respectivo del almacenista de la Unidad Comprometida. En todos los casos que se haga entrega de bienes debe existir la entrada de almacén y en la entrega de servicios, la contabilización y el recibo a satisfacción, suscrito por el supervisor específico y el representante de la EMPRESA que entregue el bien o servicio.

Los Aportes en Dinero deben ser consignados en la Cuenta de Fondo Interno de la UNIDAD EJECUTORA establecida en el Apéndice 2 del ANEXO 1.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los bienes y servicios recibidos a través del CONVENIO deberán contabilizarse y/o reconocerse en los estados financieros de la UNIDAD EJECUTORA, conforme a las normas contables vigentes.

(...)

En el evento de existir recursos sobrantes de la ejecución del CONVENIO a la finalización de estos y se haya cumplido la necesidad y/o plan de inversión, serán devueltos a la EMPRESA y consignados en las cuentas bancarias que para el efecto se indiquen; el plazo para la devolución de los saldos se pactará en la liquidación, previamente indicado por la UNIDAD EJECUTORA y la EMPRESA.

En caso que la EMPRESA no esté interesada en la devolución de los recursos sobrantes por parte de la UNIDAD EJECUTORA, se debe relacionar los valores mencionados en las actas de balance, firmadas por las dos partes (UNIDAD EJECUTORA y EMPRESA), documento soporte que hará parte de un acta de comité de coordinación, en donde la EMPRESA expresa su voluntad de dejar los saldos en los fondos internos de la Fuerza, los cuales harán parte de los compromisos convenidos en el acta de liquidación del CONVENIO y de ser necesario, de acuerdo con el procedimiento que establezca la Dirección Financiera del Ministerio de Defensa Nacional, en tal sentido.

PARÁGRAFO SEGUNDO- APORTES EN ESPECIE: Los Aportes en Especie sobrantes por menor valor entregados por parte de la EMPRESA, directamente o a través de un Tercero Ejecutor, una vez cumplido lo pactado en el respectivo CONVENIO, no serán objeto de reinversión.

PARÁGRAFO TERCERO- APORTES NO EJECUTADOS Y/O NO ENTREGADOS: Los Aportes entregados en la modalidad Dinero que no hayan sido ejecutados por parte de la UNIDAD EJECUTORA, en el rubro/línea de inversión pactada, durante la vigencia del CONVENIO, se reintegrarán a la EMPRESA.

Para el caso de los Aportes en Especie que no hayan sido entregados durante la vigencia del CONVENIO, se acordará en la liquidación, la forma y plazo para la entrega de éstos.
(...)"

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El principio de Esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que le dio origen. Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de los convenios o contratos, administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia, o en el marco de la administración de recursos.

Es de precisar, que conforme a lo señalado en el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación. Ello implica que no se revisará el tenor literal de cada convenio o contrato administrativo e interadministrativo y, en consecuencia, cada entidad deberá definir el tratamiento contable a partir del juicio profesional y de la identificación de las intenciones y voluntades de las partes.

En este sentido, se dará respuesta a su solicitud de manera general y en caso de requerir el reconocimiento contable de un hecho económico en particular, es necesario que describa de forma general el contexto de este y se establezcan de forma concreta los interrogantes de carácter contable sobre los que solicita el concepto.

De conformidad con lo anteriormente indicado, el Ministerio realizará el reconocimiento de los hechos económicos derivados de los convenios de colaboración atendiendo el propósito del convenio, es decir, si constituyen un apoyo para cumplimiento de actividades misionales del Ministerio o si se configura una venta por prestación de servicios en seguridad a las personas jurídicas públicas y/o privadas que desarrollan actividades de exploración, explotación y/o transporte del sector minero energético; para lo cual deberá determinar a cuál de las siguientes alternativas corresponde el convenio suscrito:

- Ingresos por la prestación de servicios.

Si la entidad recibe recursos como contraprestación deberá reconocer el hecho económico atendiendo a lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, para lo cual, afectará las cuentas y subcuentas del activo, pasivo, ingreso o costo que correspondan. En atención al principio de Asociación deberá reconocerse los costos y gastos necesarios para la obtención de ingresos con contraprestación.

- Ingresos como apoyo para el cumplimiento de actividades misionales.

Si se identifica que en dicho acto se reciben activos monetarios o no monetarios sin contraprestación alguna o por un valor significativamente menor al valor de mercado del activo transferido, reconocerá el hecho económico atendiendo a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. El reconocimiento del uso de los recursos, ya que son recibidos para el cumplimiento de actividades misionales, se hará acorde al registro definido por el Ministerio para el reconocimiento de los gastos de la operación normal del periodo.

CONCEPTO No. 20241100019361 DEL 04-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Bienes de uso público Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Medición de los bienes de uso público transferidos a la entidad Determinación y tratamiento contable de la vida útil de un bien de uso público. Efectos contables de los avalúos de los bienes clasificados como bienes de uso público.

Doctora
SANDRA MILENA RODRÍGUEZ DÍAZ
 Directora
 Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público – DADEP
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021292 del 18 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En calidad de Directora del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público- DADEP, en cumplimiento de las funciones propias de esta dependencia, como es la correcta administración de los bienes inmuebles de propiedad del municipio, actualmente se adelanta el proceso de saneamiento de la información contenida en el Inventario General del Patrimonio Inmobiliario del municipio de Bucaramanga, y al respecto, se evidencio que, en el Sistema de Información Financiera — SIF, en el que se registran todos los bienes inmuebles de propiedad de esta entidad territorial, se registran bienes inmuebles con valor cero ‘0’, razón por la cual se encuentra afectada la contabilidad del municipio de Bucaramanga.

Que los bienes inmuebles que registran como propietario al municipio de Bucaramanga y con el valor enunciado, corresponden a: Bienes de uso público como: las Áreas de Cesión Tipo A, las cargas urbanísticas, espacio público, aquellos que no tienen asignados un numero predial y en general bienes destinados al uso público que, al ser transferidos a la entidad, en el acto de cesión a título gratuito del dominio no registran valor comercial,

catastral no valor del acto transferido y por tal razón este Departamento Administrativo, los registra con valor cero '0' en el Sistema de Información Financiero — SIF.

(...)

Las dudas puntuales de este Departamento Administrativo son:

1. Acerca de los bienes inmuebles que reciben los municipios, Bienes de uso público como: las Áreas de Cesión Tipo A, las cargas urbanísticas, espacio público y en general bienes destinados al uso público, aquellos que no tienen asignados un número predial y que su valor en escrituras en el momento de su legalización es cero (0), entonces, ¿Cuál sería el valor o avalúo que se debe registrar respecto a este tipo de inmuebles en el momento de la contabilización?
2. ¿Cómo se debe contabilizar y determinar la vida útil remanente y la vida útil aparente de un predio al que se le hace nuevo avalúo? Esto con el fin de establecer su depreciación.
3. ¿Qué metodología contable y jurídica se debe aplicar para los inmuebles que presentan un menor valor en libros comparado con nuevos avalúos?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

(...)

11.2. Medición Inicial

(...)

12. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

15. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

16. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

(...)

22. La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

23. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

24. El deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando como referente a) la proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al activo total.

25. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones expuestas, a continuación, se dará respuesta a sus inquietudes:

Pregunta 1: Acerca de los bienes de uso público que reciben los municipios, público, ¿cuál es el valor por el cual se deben reconocer este tipo de bienes recibidos?

Se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Por lo cual, cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En ese orden de ideas, respecto a la medición, cuando la entidad reciba un bien de uso público sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido lo medirá inicialmente por el valor de mercado; y, en ausencia de este, lo medirá por el costo de reposición. En el caso que no sea factible obtener alguna de estas bases de medición, la entidad podrá medir este elemento por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el bien.

Pregunta 2: ¿Cómo se debe contabilizar y determinar la vida útil de un bien inmueble al que se le hace nuevo avalúo? Esto con el fin de establecer su depreciación.

La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo, su estimación se efectuará con base en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, para lo cual la entidad tendrá en cuenta, entre otros, factores tales como la utilización prevista del activo y el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

Así mismo, la estimación de la vida útil, al igual que el método de depreciación, deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio.

La depreciación calculada deberá reflejar el patrón de consumo del potencial de servicio del bien, y se reconocerá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5364-DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR).

Con respecto a realizar un avalúo con el fin de depreciarlo nuevamente, la normativa contable pública no prevé este reconocimiento, como se señala en la respuesta a la pregunta siguiente.

Pregunta 3: ¿Cuál es el procedimiento para aplicar a los bienes inmuebles que presentan un menor valor en libros comparado con los avalúos?

Para efectos contables, con posterioridad al reconocimiento inicial los bienes de uso público deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

El costo de un bien de uso público se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones; por lo tanto, se precisa que, el marco normativo no contempla la actualización del costo de dichos elementos mediante avalúos.

Ahora bien, para los activos considerados como bienes de uso público que sean materiales, la entidad deberá evaluar como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos. No obstante, en este caso el deterioro se relaciona con daños físicos que pueden disminuir significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

En ese orden de ideas, los avalúos que se realicen con posterioridad al reconocimiento del bien de uso público no se registrarán en la información financiera de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100019981 DEL 06-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Plan Único de Cuentas de las Instituciones de Educación Superior vigente para el año 2023. Reconocimiento de las estampillas a favor de las universidades estatales. Reconocimiento de los ingresos por servicios educativos. Autonomía universitaria.

Doctora
 LILIANA EUGENIA HURTADO PAREDES
 Coordinadora de Gestión Gr. 02 (E)
 Contraloría General de la República
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021812 del 22 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala que se encuentran realizando auditorías a las universidades y tienen las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el PUC que se debe aplicar para la vigencia 2023?, por cuanto se evalúa que en las universidades los ingresos por estampillas (del orden nacional, departamental y otros) los registran en diferentes cuentas de ingresos y se requiere unificar conceptos.
2. Se evidencia que no existe unificación de concepto para el uso de cuentas que se deben reconocer por ingresos de servicios educativos (matrículas), debido a que se encuentra que algunas universidades no aplican el principio de devengo y realizan el reconocimiento contable de los ingresos por concepto de servicios educativos, solo en el momento en que se hacen efectivos los pagos, y no se causan.

Adicionalmente, indica que algunas universidades no aplican el principio de devengo por cuanto se considera que "para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente" y para el reconocimiento del ingreso se debe tener presente que:

“90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros”.

De esta manera, precisa que de conformidad con lo anterior, se evalúa la situación de la Universidad de Caldas, en la cual se señala que antes de la realización del pago, la medición del ingreso no es fiable y existe un grado de incertidumbre para generar los beneficios económicos futuros, en cuanto a que “para la Universidad de Caldas, aunque desde el sistema de información financiera (SIA) se emiten los recibos de matrícula, estos pueden cambiar por múltiples situaciones como, por ejemplo:

“La universidad por ser una institución de orden nacional se ve permeada por normativas tanto nacionales como institucionales, las cuales representan cambios permanentes al momento de la ejecución de la liquidación de los servicios académicos cada semestre, es por esto por lo que es importante mencionar las situaciones que han llevado a que el reporte de pagos sea variable: a) Reliquidación de recibos por cambio del estado socioeconómico del estudiante. b) Reliquidación de recibos por beneficio de comité de matrículas y apoyo socioeconómico. c) Cambio de estudiante regular a tesista. d) Cambio de estudiante regular a judicante. e) Cambio en recibo de pago por asignación o pérdida de beneficios tanto internos como externos. f) Cambios de programa académico. g) Traslados y transferencias. h) Adjudicación de subsidios de terceros.

Además de las particularidades presentadas en los años 2021, 2022 y 2023, en donde la administración de la institución otorgó beneficios económicos a los estudiantes a través del fondo solidario, Ley de matrícula 0 y la Ley de gratuidad. En consecuencia, sólo después de validar, conciliar y depurar lo anterior, se pueden tener los recibos de pago en firme y con ello el cruce con el respectivo pago”.

3. ¿Existe algún concepto por parte de la CGN que permita dar claridad sobre las partidas pendientes por conciliar en relación con los temas señalados anteriormente?, por cuanto a que no hay un tiempo que permita medir su cumplimiento.

4. ¿Si las universidades cuentan con autonomía académica, administrativa y financiera, es aceptable que lo anteriormente expuesto lo regulen a través de sus políticas contables y manual de procesos y procedimientos, en contravía del principio de devengo y que en Colombia está permitido llevar contabilidad de causación no de caja, que en el caso de las universidades se considera es lo que están haciendo?

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

La Sentencia C-278 de 2019 de la Corte Constitucional, sobre la definición de impuestos, señala:

“Los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, las cuales aplicaban para el año 2023, establecían:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

4. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo” (Subrayado fuera del texto).

La CGN emitió el concepto con radicado CGN N° 20231100013531 del 18 de mayo de 2023, dirigido a la doctora Claudia Patricia Manrique Vega, Subdirectora de Contabilidad de la Universidad Internacional del Trópico Americano, en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable de los ingresos por servicios educativos generado por las instituciones de educación superior, así:

“a. Los estudiantes solicitan que el pago de la matrícula se difiera durante el semestre

Cuando la Universidad preste el servicio de educación debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con los pagos efectuados por los estudiantes, la entidad registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Ahora bien, si de acuerdo con el plan de pagos pactado con los estudiantes, la Universidad recibe pagos que cubren servicios de educación que esta no ha prestado, es decir, pagos de manera anticipada, debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del servicio prestado, y la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor del servicio que no ha prestado.

Posteriormente, en la medida en que se preste el servicio de educación, se disminuirá la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrará el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

b. Los estudiantes cancelan la matrícula del semestre al inicio de este

Con el recaudo del pago por los estudiantes antes de la prestación del servicio educativo, la entidad registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, se disminuirá la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se registra el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS”.

Así mismo, la CGN emitió el Concepto con radicado CGN N° 20231100020151 del 19 de julio de 2023, dirigido al Capitán de Navío (RA) Ramiro Alfredo Rodríguez Ruge, Jefe División Financiera de la Universidad Militar Nueva Granada, en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable de las matrículas y el beneficio por descuento por concepto de votaciones efectuado a los estudiantes, así:

“- Generación de los recibos de matrícula a los estudiantes que solicitaron el beneficio

El importe neto liquidado y notificado a los estudiantes, así como el del valor correspondiente al beneficio, previo a que ocurra la prestación del servicio no genera registro alguno.

- Se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes que solicitaron el beneficio

Con el recaudo del valor pagado por concepto de matrícula de los estudiantes, previo a la prestación del servicio educativo, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, la Universidad podrá reconocer el ingreso correspondiente a la matrícula para lo cual debitará la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor asumido por el estudiante, la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del beneficio que será cancelado por el Ministerio de Educación Nacional, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, por el total de ingreso del servicio.

- No se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes que solicitaron el beneficio

Cuando no se ha recibido pago anticipado y la institución presta el servicio educativo, la Universidad debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, en la cual deberá identificar el valor que será pagado por el estudiante y el valor que será pagado por el Ministerio de Educación Nacional por el beneficio generado, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con ocasión de los pagos efectuados por los estudiantes, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en el auxiliar que corresponda de la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

- Pago del Ministerio de Educación Nacional del beneficio otorgado

Cuando el Ministerio de Educación Nacional pague el beneficio otorgado, la Universidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará el auxiliar que corresponda de la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

PREGUNTA 1. Plan Único de Cuentas de las Instituciones de Educación Superior para la vigencia 2023 y reconocimiento contable de los ingresos por estampillas generados por las universidades públicas

Para la vigencia 2023 el Plan Único de Cuentas (PUC) que les correspondía aplicar a las instituciones de educación superior (IES), para efectos de reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, era el actualizado según la Resolución 040 de 2023, expedida por la Contaduría General de la Nación. El Plan Único de Cuentas para IES (PUC – IES) se encuentra publicado en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → Productos → PUC de IES → Allí encontrará el PUC - IES versión 2024 y versión 2023.

Es de precisar, que el PUC - IES es empleado por las instituciones de educación superior para efectos de reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional. No obstante, cada institución ya sea privada o pública deberá utilizar, para efectos de registro en su información financiera, las normas y el Catálogo General de Cuentas (CGC) correspondiente a su naturaleza, y posteriormente, efectuar la homologación respectiva para efectos de reporte al MEN. Dicha normativa podrá ser expedida por el Gobierno Nacional, en el caso de las instituciones de educación superior privadas, o por la Contaduría General de la Nación, en el caso de las instituciones de educación superior públicas.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las instituciones de educación superior públicas, para efectos de registro en su contabilidad y el reporte de información financiera a la CGN, lo podrá encontrar en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Catálogo General de Cuentas → Allí podrá consultar la versión que requiera.

Por otra parte, con respecto al reconocimiento de los ingresos por estampillas en las instituciones de educación superior públicas, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que se reconocerán en esta clasificación los activos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

Así mismo, establece que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, entre otros, los impuestos que corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. También, señala que las transferencias son ingresos sin contraprestación, recibidos de terceros, como lo son otras entidades públicas.

En este sentido y de conformidad con lo definido por la Corte Constitucional en la Sentencia C-278 de 2019, se concluyó que las estampillas cumplen con la definición de impuestos, por lo tanto, el reconocimiento de las estampillas como ingreso por impuestos en las instituciones de educación superior públicas dependerá de que la institución sea tipificada como sujeto activo, en la ley o norma que las crea.

Por lo anterior, si la IES pública es el sujeto activo de la estampilla reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105- IMPUESTOS.

En los casos, en donde el ente territorial es el sujeto activo, este reconocerá el ingreso por concepto de estampillas y la IES pública reconocerá el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Tal como sucede con la estampilla "Pro Unitrópico" cuyo sujeto activo es el departamento de Casanare, del cual se adjunta el concepto CGN 20231100020911 del 26 de julio de 2023.

PREGUNTA 2 Y 3. Conceptos emitidos por la CGN referentes al tratamiento contable de los ingresos por servicios educativos

En atención al principio contable de devengo definido por el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Así las cosas, una Institución de Educación Superior deberá reconocer los hechos económicos generados por la prestación de los servicios de educación cuando adquiere el derecho al cobro por la prestación de los mismos; en este sentido, el valor cobrado a los estudiantes previamente a la prestación del servicio de educación no generará registro alguno.

Si hay un recaudo del valor sin prestar el servicio de educación, se reconocerá un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. En la medida en que se preste el servicio, deberá disminuirse el pasivo y registrarse el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Si no se ha recibido el pago de manera anticipada, pero se presta el servicio educativo, este deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Ahora bien, si posterior al reconocimiento del ingreso se generan situaciones como beneficios, descuentos, reliquidación de recibos, cambios de programa académico, entre otros, la institución deberá realizar los registros necesarios en atención al principio del devengo y con el fin de representar fielmente los hechos económicos.

De esta manera, es preciso señalar que la CGN ha emitido diferentes conceptos relacionados con el tratamiento contable de los ingresos por servicios educativos, algunos de estos son: el concepto con radicado CGN N° 20231100013531 del 18 de mayo de 2023,

dirigido a la doctora Claudia Patricia Manrique Vega, Subdirectora de Contabilidad de la Universidad Internacional del Trópico Americano y el concepto con radicado CGN N° 20231100020151 del 19 de julio de 2023, dirigido al Capitán de Navío (RA) Ramiro Alfredo Rodríguez Ruge, Jefe División Financiera de la Universidad Militar Nueva Granada, citados en las consideraciones anteriormente expuestas.

Tanto la normativa indicada en el presente concepto como la Doctrina Contable Pública emitida puede ser consultada en la página web de la CGN siguiendo la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Allí encontrará el Marco Conceptual, las Normas, la Doctrina Contable Pública y el Catálogo General de Cuentas, entre otros elementos.

PREGUNTA 4. La autonomía académica, administrativa y financiera de las universidades

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, a las IES públicas, para la preparación y presentación de su información financiera, les corresponde dar cumplimiento al principio de devengo señalado en el Marco Conceptual y demás normativa expedida por este ente regulador.

CONCEPTO No. 20241100020581 DEL 12-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable del Convenio Marco docencia-servicio celebrado entre la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional y la Universidad Militar Nueva Granada.

Doctor
EFRÉN ALMEIRO ROJAS BARACALDO
Contador General - DISAN
Policía Nacional – Dirección de Sanidad
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010022732 del 24 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Dirección de Sanidad de la Policía Nacional ha celebrado convenios con algunas Universidades, entre otras, me permito ejemplarizar la celebrada con la Universidad Militar Nueva Granada, así:

‘CONVENIO MARCO DOCENCIA-SERVICIO CELEBRADO ENTRE LA DIRECCION DE SANIDAD DE LA POLICIA NACIONAL Y LA UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA’

1. El convenio básicamente se enmarca en la contraprestación de servicios entre el Hospital de la Policía y la Universidad Militar, de los cuales me permito transcribir alguna de las cláusulas motivo de la consulta.

(...)

Con Todo lo anterior y teniendo en cuenta que no es monetario solicito muy amablemente a ustedes orientarme sobre, si la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional deberá o no efectuar algún tipo de registro contable.

Y si llegara a registrarse contablemente, en que cuenta contable se debería imputar”.

CONSIDERACIONES

La Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones; señala:

“ARTÍCULO 95. ASOCIACIÓN ENTRE ENTIDADES PUBLICAS. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro. (...)”.

El Convenio Marco docencia-servicio celebrado entre la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional (DISAN) y la Universidad Militar Nueva Granada (UNIVERSIDAD), señala:

“(...) hemos convenido suscribir el presente Convenio docencia—servicio, previas las siguientes consideraciones; a) Que existe mutuo interés entre las partes para fortalecer la atención en salud a la comunidad y la formación de talento humano en salud, fundado en un proceso de planificación académica, administrativa e investigativa de largo plazo, concertado entre las partes, razón por la cual considera conveniente aunar esfuerzos para articular en forma armónica sus acciones, con el fin de contribuir a la optimización del servicio en salud. (...)”

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. El presente convenio tiene por objeto establecer un acuerdo donde se regule la relación docencia- servicio entre la UNIVERSIDAD y la DISAN, fijando las bases de trabajo conjunto para el desarrollo integral de programas docente asistenciales en las diferentes disciplinas de la salud y aquellas que las partes estimen necesarias para el cumplimiento de sus, objetivos. Los estudiantes de la UNIVERSIDAD en el nivel de pregrado y/o postgrado, desarrollarán sus actividades en el aseguramiento de alianzas y planes de largo plazo para el fortalecimiento de escenarios de practica fundados en objetivos, principios y estrategias pedagógicas compartidas estableciendo un contacto directo con los pacientes bajo la estricta supervisión del personal docente y/o de la DISAN de conformidad con el sistema de garantía de la calidad, del sistema de seguridad social en salud, (...) El cumplimiento de este objetivo debe traer como consecuencia el mejoramiento de la atención que brinda el HOCEN y que la UNIVERSIDAD pueda contar con un campo de practica para el desarrollo de sus actividades docentes.

(...)

CLAUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES ESPECIFICAS DE LA UNIVERSIDAD: (...) 6. Responsabilizarse de programar, coordinar, supervisar, controlar y evaluar la ejecución de

los programas y la participación de los alumnos y profesores que los realizan. 7. Cooperar con LA DISAN para que se cumpla en la mejor forma su función asistencial.

(...)

CLAUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE LA DISAN. De conformidad con lo dispuesto en la cláusula primera del presente convenio, son obligaciones de LA DISAN: (...) 2. Permitir dentro de sus instalaciones la realización de las rotaciones, prácticas y actividades necesarias y poner a disposición de los educandos los recursos técnicos, científicos y académicos para el desarrollo de las actividades docencia - servicio de acuerdo con el plan de estudios aprobado por el Ministerio de Educación a LA UNIVERSIDAD los que son de conocimiento de LA DISAN. (...) 7. Adoptar las medidas pertinentes para mantener la integridad y adecuado funcionamiento de los equipos y la utilización racional de materiales y equipos que la UNIVERSIDAD ponga a disposición del convenio docencia- servicio, e iniciar las acciones a que haya lugar contra los directamente responsables de un eventual daño en ellos, ocasionado por negligencia o mala utilización por parte del personal de LA DISAN. (...) 13. Velar por la correcta utilización de todos los equipos y demás elementos aportados para el desarrollo de las actividades docencia servicio.

(...)

CLÁUSULA DECIMA CUARTA. CONTRAPRESTACIONES. Para el desarrollo de los programas de integración docencia servicio la DISAN participará con los recursos humanos, tecnológicos y locativos pertinentes al mismo y que previamente se hayan establecido en el anexo técnico, el cual hace parte integral del presente convenio. La UNIVERSIDAD ofrecerá a la DISAN: 1. El 35% del valor de la matrícula proporcional al tiempo de rotación efectiva del estudiante en el Hospital, representado en descuentos y becas en programas de pregrado y postgrado, para funcionarios, previo cumplimiento de los parámetros de admisiones trazados por la UNIVERSIDAD. 2. Cursos de educación no formal que requiera el Hospital y en bienes o servicios de cualquier naturaleza aplicables a la relación docencia – servicio. Las actividades de colaboración que se planteen adicionalmente se definirán por las partes en las actas adicionales suscritas para cada programa” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado no serán objeto de reconocimiento.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Tanto los contratos como los convenios corresponden a actos jurídicos generadores de obligaciones, pero se diferencian en que, de los contratos se predica la existencia de intereses contrapuestos, intercambio patrimonial o contraprestación, mientras que en los convenios se persigue una finalidad de cooperación, aunque puede existir contraprestación por su ejecución.

Las entidades públicas realizan convenios y contratos, administrativos o interadministrativos, atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, y se hace necesario que para su reconocimiento contable se tenga presente el Marco conceptual y las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el principio de Esencia sobre forma contenido en el Marco conceptual de dicho Marco Normativo señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que le dio origen. Además, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación señala que los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerá como como ingresos de transacciones sin contraprestación.

Teniendo en cuenta lo anterior, y bajo el entendido que en el Convenio Marco docencia-servicio celebrado entre la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional y la Universidad Militar Nueva Granada se pactó como contraprestación a favor de la Policía Nacional, por permitir en sus instalaciones la realización de prácticas universitarias y demás actividades necesarias de los educandos de la Universidad Militar, servicios para sus funcionarios representados en descuentos y becas en programas de pregrado y postgrado y cursos de educación no formal que requiera; nos encontramos ante un intercambiando de servicios entre las dos entidades.

En este sentido, los servicios prestados y recibidos por las dos entidades no se reconocerán como ingresos ni como gastos, de conformidad con las Normas de Ingresos de transacciones sin contraprestación y Gastos de transferencias y subvenciones, citadas en las consideraciones de este documento.

CONCEPTO No. 20241100020601 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable del impuesto de vehículos con registro a persona indeterminada Tratamiento contable de la legalización del traspaso con posterioridad a la suspensión de la matrícula.

Doctora
 YEIMI YADIRA CAÑÓN SALAZAR
 Directora Financiera de Contaduría
 Departamento de Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100023912 del 30 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Departamento causa el 1° de enero de cada año la renta del impuesto sobre vehículos automotores. En el 2024, el parque automotor del Departamento asciende aproximadamente a un millón trescientos mil vehículos, de los cuales 22.573 placas están registrados a persona indeterminada, lo que equivale aproximadamente a \$1.108.335.000 pesos sólo para la vigencia 2024. Asimismo, el número de placas registradas como indeterminadas han ido en aumento en los últimos años, por lo cual se acumula a la fecha un impuesto pendiente de recaudo aproximadamente por valor de \$5.170.158.000 pesos.

Conforme a lo estipulado en la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, por la cual se establecen los requisitos y el procedimiento especial para el registro de propiedad de un vehículo a persona indeterminada y la Resolución 20223040044765 de 2022 del Ministerio de Transporte, por la cual se modifica el artículo 7 y se prorroga la vigencia de Resolución 3282 de 2019 por la cual se establecen los requisitos y el procedimiento especial para el registro de propiedad de un vehículo a persona indeterminada, transcurridos tres (3) años contados a partir del día de la inscripción del traspaso a persona indeterminada se suspenderá el registro hasta tanto el poseedor del vehículo materialice el traspaso.

Por lo anterior, en busca de efectuar los registros contables de forma oportuna para dar cumplimiento al principio de devengo:

1. ¿Cuál sería el tratamiento contable que debería aplicar el Departamento de Cundinamarca cuando se causa el impuesto de vehículos a personas indeterminadas y cuando se cumpla el plazo de los tres años que regula las resoluciones mencionadas y se suspenda el registro del vehículo sin haber recibido ningún pago por el impuesto ya causado?

2. Si el registro del vehículo ya ha sido cancelado, y la persona materializa el traspaso, ¿Cómo el Departamento debería registrar este hecho económico?"

CONSIDERACIONES

La Ley 488 de 1998, establece:

"ARTICULO 138. IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES. Créase el impuesto sobre vehículos automotores (...).

(...)

ARTÍCULO 139. Beneficiarios de las rentas del impuesto. La renta del impuesto sobre vehículos automotores, corresponderá a los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley.

(...)

ARTICULO 140. HECHO GENERADOR. Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados.

(...)

ARTICULO 142. SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor de los vehículos gravados.

(...)

ARTICULO 144. CAUSACION. El impuesto se causa el 1o. de enero de cada año. En el caso de los vehículos automotores nuevos, el impuesto se causa en la fecha de solicitud de la inscripción en el registro terrestre automotor, que deberá corresponder con la fecha de la factura de venta o en la fecha de solicitud de internación.

(...)

ARTÍCULO 146. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES. El impuesto sobre vehículos automotores podrá ser liquidado anualmente por el respectivo sujeto activo. Cuando el sujeto pasivo no esté de acuerdo con la información allí consignada deberá presentar declaración privada y pagar el tributo en los plazos que establezca la entidad territorial.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, el Ministerio de Transporte entregará, en medio magnético y de manera gratuita, antes del 31 de diciembre de cada año, toda la información del RUNT a cada Departamento y al Distrito Capital, que permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, por la cual se establecen los requisitos y el procedimiento especial para el registro de propiedad de un vehículo a persona indeterminada, modificada por la Resolución 20223040044765 de 2022, señala:

“Artículo 1º. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer el procedimiento especial para registrar ante un organismo de tránsito el traspaso de un vehículo a persona indeterminada y regular el procedimiento para que los organismos de tránsito procedan a realizar la suspensión del registro de aquellos vehículos que se encuentren registrados con la inscripción de persona indeterminada, una vez cumplidos los requisitos establecidos en la presente resolución.

(...)

Artículo 5º. Suspensión del registro. Transcurridos tres (3) años contados a partir del día de la inscripción del traspaso a persona indeterminada, el Organismo de Tránsito que realizó la inscripción del traspaso a persona indeterminada, suspenderá el registro hasta tanto el poseedor del vehículo materialice el traspaso (...).

Artículo 6º. Registro a favor del interesado. En cualquier momento y hasta antes de realizar la suspensión del registro del vehículo, el poseedor interesado en legalizar el traspaso a su favor podrá solicitarlo ante el organismo de tránsito, para lo cual deberá utilizar el procedimiento establecido en el artículo 12 de la Resolución número 12379 de 2012 del Ministerio de Transporte, modificada por el artículo 3º de la Resolución número 2501 de 2015 o la norma que la modifique, adicione o sustituya.

(...)

Parágrafo 2º. Para realizar el procedimiento de registro de que trata el presente artículo, se requiere la validación de la existencia del Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito, revisión técnico-mecánica e infracciones de tránsito, y pago de impuestos desde el tiempo

en que se realiza el registro a persona indeterminada a la fecha de solicitud de registro a nombre del interesado.

Artículo 7°. Legalización del traspaso. Si con posterioridad a la suspensión de la matrícula, el poseedor solicita legalizar el traspaso a su favor, este deberá:

(...)

c) Seguir lo dispuesto en el artículo 6º de la presente resolución” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos

de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

81. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin

contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)

1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento del impuesto de vehículos con registro a persona indeterminada

La Ley 488 de 1998 establece que el impuesto de vehículos automotores grava la propiedad o posesión de un vehículo, el cual, se liquida y causa anualmente a cargo del propietario o poseedor del vehículo gravado.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los activos como

recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; además, indica que la probabilidad es una condición para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación señala que la entidad reconocerá un ingreso por impuesto cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Así las cosas, para reconocer una cuenta por cobrar por concepto de impuestos y el respectivo ingreso en los estados financieros de la entidad, esta debe cumplir con la definición de activo e ingreso, es decir que, debe ser probable que genere beneficios económicos futuros, su valor pueda medirse de forma fiable y, para el caso del reconocimiento de ingresos por impuestos, debe generarse el derecho de cobro originado por las liquidaciones oficiales y actos administrativos cuando estos queden en firme.

En consecuencia, cuando se liquide el impuesto sobre vehículos a "persona indeterminada" es probable que la entidad no obtenga beneficios económicos futuros de dicha liquidación; además, dado que el registro es a "persona indeterminada" no se conoce el tercero y no podrá ejercer ninguna acción de cobro. Por lo tanto, la liquidación del impuesto sobre vehículos a "persona indeterminada" no deberá reconocerse como activo e ingreso en la información financiera de la entidad. No obstante, para efectos de control podrá revelar dichas liquidaciones del impuesto sobre vehículos a personas indeterminadas en cuentas de orden de control.

Ahora bien, en virtud del artículo 5 de la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, cuando se cumplan los tres años de la inscripción a título del traspaso a persona indeterminada y se suspenda el registro del vehículo, la entidad deberá suspender también el registro en las cuentas de orden de control.

2. Tratamiento contable de la legalización del traspaso con posterioridad a la suspensión de la matrícula

En virtud del párrafo 2 del artículo 6 de la Resolución 3282 de 2019 del Ministerio de Transporte, cuando el poseedor solicite legalizar el traspaso a su favor, con posterioridad a la suspensión de la matrícula, este deberá entre otras condiciones, cumplir con el pago de los impuestos desde el tiempo en que se inició el registro a persona indeterminada hasta la fecha de solicitud de registro a nombre del interesado.

Teniendo en cuenta lo anterior y de conformidad con el principio de Devengo, establecido en el Marco Conceptual, los hechos económicos se reconocen en el momento en que

sucedan, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

En este sentido, una vez la entidad tiene la certeza de poder ejecutar un cobro sobre dichas obligaciones y existe la posibilidad de la entrada de beneficios económicos futuros a la entidad, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar, aplicando lo señalado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, la cual establece que se reconocerá un ingreso por impuestos cuando se genere el derecho de cobro originado por las liquidaciones oficiales y actos administrativos cuando estas quedan en firme, por cuanto es en ese momento cuando se obtienen los derechos de los beneficios económicos futuros del impuesto, lo que incluye los intereses de mora que se generan en el retraso del pago y se dispone de una medición fiable del derecho y del ingreso. Lo anterior, con independencia del momento en el que la entidad realice el recaudo.

Así las cosas, la entidad debitará la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

CONCEPTO No. 20241100020801 DEL 17-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Implementación del sistema de costeo en la entidad.

Doctor
 LUIS EDUARDO MORALES POLANCO
 Profesional Universitario
 Contraloría General del Cauca
 Popayán, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024602 del 06 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicito conocer si existe alguna norma que obligue a las Entidades del Sector Público especialmente a Entidades Territoriales a la implementación de un Sistema de Costos de los servicios prestados, además qué alcance tiene el documento "Marco de Referencia para la implantación del Sistema de Costos para las entidades del Sector Público" y si existe alguna directriz al respecto”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 1o. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1o de la presente Resolución será aplicado por las entidades de

Gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública".
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

(...)

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos. Los ingresos de las entidades de gobierno pueden surgir en su mayoría de transacciones sin contraprestación, aunque eventualmente, estas entidades obtienen ingresos de

transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes o en la prestación de servicios entre otros.

Por su parte, los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes para la venta y con la prestación de servicios vendidos, con independencia de que los mismos se recuperen en la transacción de intercambio.

En línea con lo expuesto, el principio de asociación establece que, cuando la entidad obtenga ingresos por transacciones con contraprestación atendiendo a lo estipulado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en su literal 6.1.4, estos se reconocerán sobre la base de una asociación directa con los cargos en los que se haya incurrido para la obtención de tales ingresos.

Por lo anterior, para dar cumplimiento a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se produzcan bienes o se presten servicios relacionados con ingresos con contraprestación, se deberá implementar el sistema de costeo necesario y definir las metodologías para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en las diferentes etapas del proceso.

En ese orden de ideas, la entidad deberá reconocer los costos sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación y así mismo realizar la implementación del sistema de costeo.

Cabe aclarar, que la CGN no ha emitido normativa sobre sistemas de costos, como tampoco ha establecido la obligatoriedad de la implementación de una herramienta en particular de sistema de costos, toda vez que su función como autoridad de regulación se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. Por lo tanto, de ser necesario, le corresponderá a la entidad efectuar los desarrollos metodológicos y procedimentales apropiados a las particularidades de sus operaciones.

Ahora bien, el documento "Marco de Referencia para la implantación del Sistema de Costos para las entidades del Sector Público" al que hace referencia en su consulta es de carácter informativo, pero no hace parte de la estructura del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de conformidad con la Resolución 533 de 2015. La normativa expedida por la CGN que regula a las entidades de gobierno podrá ser consultada en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100020811 DEL 17-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes recibidos en donación.

Doctora
 INGRID CABEZAS
 Jefe de Control Interno
 Orito
 Orito, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024992 del 8 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"... concepto técnico sobre el reconocimiento de los bienes que son donados al municipio mediante acta, pero en dicha acta no refleja los valores del costo de cada bien donado; de acuerdo a los procedimientos internos del municipio, es una exigencia fundamental que el acta traiga descrito (cantidad, especificaciones técnicas de los bienes, valor unitario y valor total); sin embargo, no describen en el acta el valor del costo de cada bien donado, ante lo cual, la administración municipal ha solicitado en reiteradas ocasiones se remita esta información, sin hallar respuesta de las instituciones donantes.

Ahora bien, la administración municipal debe ingresar estos bienes al respectivo almacén para su uso y custodia; proceso que no se ha realizado, ya que no hay respuesta de las instituciones que donaron estos bienes; es por ello, que muy respetuosamente le solicitamos nos informe el procedimiento a seguir para ingresarlos a almacén para que se reflejan en el inventario y en la contabilidad en la entidad".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor

inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

(...)

18. Los activos no monetarios que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetos a condiciones. Esto, cuando la entidad obtenga el control de los activos.

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, una vez la entidad determine que el bien recibido en donación cumple con la definición de activo, en virtud de lo señalado en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, su clasificación corresponde a un bien de propiedades, planta y equipo, y la donación no se encuentra sujeta a ningún tipo de condición; aplicará para su reconocimiento y medición, lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Así las cosas, cuando la entidad adquiera un bien mediante donación, su medición inicial la realizará en cumplimiento del párrafo 19 de la Norma de propiedades, planta y equipo, el cual señala que los bienes adquiridos en una transacción sin contraprestación se medirán de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En consecuencia, por corresponder su consulta a una transferencia no monetaria, cuando la entidad reciba el bien donado lo medirá de conformidad con el párrafo 23 de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el cual indica que en primer lugar lo

debe medir por su valor de mercado y si no es posible determinar este valor, lo medirá por su costo de reposición. Ahora, como última opción, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el bien se medirá por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

CONCEPTO No. 20241100021061 DEL 19-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún están en uso por parte de la entidad.

Doctora
 DUNIA SEMMIR MONTAÑEZ JIMÉNEZ
 Directora administrativa y financiera
 Contraloría de Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024722 del 07 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) se emita un concepto respecto al debido tratamiento que se debe practicar con el manejo de los bienes muebles totalmente depreciados que son llevados a control administrativo, de la Contraloría de Cundinamarca, de acuerdo a los siguientes términos:

1. La Auditoría General de la República dejó observaciones a la Contraloría de Cundinamarca por el inadecuado registro de bienes totalmente depreciados y en uso y por no revisar y ajustar la vida útil de la Propiedades, Planta y Equipo, por tener contabilizados bienes totalmente depreciados que se encuentran en uso en las cuentas de orden (831590) OTROS BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. La Contraloría de Cundinamarca tiene actualmente dentro de sus cuentas de orden denominadas (831590) OTROS BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), bienes que se encuentran totalmente depreciados, pero siguen siendo usados por los funcionarios para cumplir con sus funciones laborales ya que la entidad no cuenta con recursos económicos para adquirir nuevos bienes, algunos de estos bienes no caben dentro de la estimación errada de la vida

útil del bien o cálculos errados de la depreciación ya que se poseen hace más de 20 años. Dada esta situación dichos bienes se trasladan al grupo de inventarios denominado (CONSUMO CONTROLADO) en Control Administrativo y su valor histórico se contabiliza en las cuentas de orden mencionadas anteriormente con el fin de tener el control de los bienes por parte de la persona encargada de los activos de la entidad y se controlan por el módulo de Almacén del sistema administrativo y contable que posee la entidad, también se relacionan en estas cuentas los bienes que se encuentran totalmente deteriorados, dañados y que no son funcionales para la entidad pero que aún no han sido trasladados a la bodega de inservibles para continuar con el proceso de bajas.

3. En sus cuentas de orden denominadas (831510) PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (DB) y (891506) BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, la entidad contabiliza los bienes que son trasladados a la bodega de inservibles una vez cumplen los criterios para darse de baja, después de cumplido este proceso y emitidas las resoluciones de destinación final de estos bienes, estos valores son dados de baja de las cuentas de orden.

4. La Contraloría de Cundinamarca, por políticas contables reconoce como propiedad, planta y equipo los bienes muebles cuyo costo sea mayor o igual a dos (2) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), pero la entidad actualmente tiene contabilizados en las cuentas de orden, mencionadas en el numeral 2 de esta solicitud, bienes muebles por debajo de este valor que siguen siendo utilizados ya que fueron adquiridos en vigencias anteriores a la aplicación de esta política, pero que al igual siguen en el grupo de denominado (CONSUMO CONTROLADO) en Control Administrativo.

En conclusión y explicando así las cosas, la Contraloría de Cundinamarca posee bienes muebles en las cuentas de orden (831590) OTROS BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), con el objetivo de tener un control administrativo de los bienes que ya cumplieron su vida útil y se encuentran totalmente depreciados cuyo valor en libros es saldo cero (0) pero que continúan en uso, dado que no se cuenta con los recursos económicos para adquirir nuevos bienes muebles, de igual manera se informa que la Contraloría de Cundinamarca estima un valor residual de cero; puesto que considera el uso de estos durante la vida útil, así mismo una vez el bien definitivamente no pueda ser usado por los funcionarios por deterioro total, entra al debido proceso de bajas.

Por lo anterior se solicita muy respetuosamente emitir una respuesta a las siguientes inquietudes:

Es procedente;

1. ¿Realizar una depuración contable para cancelar el valor que a la fecha se encuentra contabilizado en las cuentas de orden (831590) OTROS [BIENES Y DERECHOS RETIRADOS (DB) y (891590) OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) de los bienes del inventario que son del grupo denominado (CONSUMO CONTROLADO) en Control

Administrativo que no se consideran materiales para la entidad y que fueron adquiridos hace más de 20 años, que no superan los 2 SMMLV y manejar su control Únicamente administrativo por el módulo de almacén internamente y una vez sean determinados para bajas contabilizarlos en las cuentas de orden denominadas (831510) PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (DB) y (891506) BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la bodega de inservibles?

2. ¿Dejar únicamente en cuentas de orden los bienes que se encuentran clasificados en la bodega de inservibles para proceso de bajas ya sea por daño o por que no son funcionales para la entidad?

3. ¿Reestimar la vida útil de bienes muebles cuyo valor histórico supera los 2 SMMLV, que ya han superado su vida útil y se encuentran totalmente depreciados pero que siguen en uso porque son funcionales para la entidad por el tiempo que por concepto técnico de funcionarios propios de la entidad sea emitido, tomando únicamente el valor de la depreciación del tiempo que se va a reestimar como ajuste por errores de periodos anteriores? Ya que en su momento no se cumplió con la norma de la norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil y el método de depreciación.

4. ¿ Controlar internamente los bienes que se reconocen como propiedad, planta y equipo, que una vez cumplan su vida útil y se deprecien totalmente en el módulo de Almacén administrativamente y no ser contabilizados en las cuentas de orden? los cuales no se darán de baja porque se seguirán usando en la entidad pero por falta de recursos económicos no se pueden reemplazar, y que a su vez no se ha omitido el cumplimiento de la norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil y el método de depreciación?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...).

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la siguiente manera: "Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los

cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que, a criterio de la entidad, requieren ser controlados” (Subrayado fuera de texto).

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto CGN 20241100000341 del 09 de enero de 2024, el cual se anexa, concluye lo siguiente sobre el tratamiento contable de un activo de propiedades, planta y equipo cuya vida útil restante es de un mes, pero en las condiciones actuales, puede continuar usándose por dos años más:

“Por lo anterior, si la entidad tiene un activo cuya vida útil restante es de un mes, pero establece que en las condiciones actuales puede continuar generando beneficios económicos futuros o potencial de servicio por dos años más, significa que el activo todavía conserva el potencial de servicio por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la revisión anual de la estimación contable correspondiente a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

(...)

ii) la otra situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el hecho de que se encuentran en uso activos que han alcanzado una depreciación completa”.

CONCLUSIONES

Es importante resaltar que, a la Contaduría General de la Nación (CGN) le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por la entidad, ya que este constituye un medio de control propio y en este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la idoneidad de este, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual, con la finalidad de incorporarlos correctamente en la información financiera.

Es de precisar que, durante el período de referencia de 20 años de adquisición de bienes la Contraloría de Cundinamarca cursó el proceso de transición del Régimen Contable Precedente al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este contexto, la entidad debió aplicar el Instructivo 002 de 2015, lo que implicó la realización de procesos para determinar los saldos iniciales a 01 de enero de 2018 de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo. Por lo cual, la entidad evaluó en ese periodo si estos bienes cumplían con las condiciones para ser reconocidos como activos y les asignó el respectivo valor de acuerdo con dicho instructivo.

Partiendo de que se hicieron adecuadamente los registros indicados en el instructivo 002 de 201, en relación con la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno estipula que esta representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, así como los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. Por lo tanto, los bienes de propiedades, planta y equipo que actualmente se encuentran en uso por parte de la entidad y que están totalmente depreciados, deben seguir siendo reconocidos en la información financiera con valor en libros cero, y de ser necesario informar de tal hecho en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno, puede corresponder a dos situaciones:

i) significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la Contraloría deberá realizar la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en

la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) la otra situación puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo cual es una situación particular donde el bien en cuestión no es material y su omisión o no expresión en la información financiera podría esperarse razonablemente que no influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. No obstante, la entidad de gobierno adelantará todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes que no cumplen con el criterio de materialidad determinado por la entidad, totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

Además, la entidad deberá mantener dichos activos en los estados financieros y relevar en las respectivas notas contables, las razones por las cuales aún se encuentran en uso pese a estar completamente depreciados, sin que esta explicación configure la definición de error contable.

Con respecto a la pregunta 4, se reitera que el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por la entidad, en este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre este tema.

CONCEPTO No. 20241100021741 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de terrenos baldíos ubicados dentro del área de influencia de Parques Naturales Nacionales de Colombia

Doctor

LUIS ANTONIO PINZÓN PARRA

Director de Construcción y Conservación de Establecimientos Educativos - SED
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025642 del 10 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Secretaría de Educación Distrital, viene adelantando los estudios técnicos, jurídicos y económicos para el saneamiento de la propiedad pública del Distrito Capital, donde funcionan las instituciones educativas.

Conforme a lo anterior, esta Entidad ha identificado que en la actualidad se encuentra ocupando inmuebles que no se encuentran titulados, y que por su naturaleza jurídica corresponden a predios baldíos rurales, ubicados dentro del área de influencia de Parques Naturales Nacionales de Colombia.

Por lo anterior, me permito solicitar a esa Contaduría, emitir un concepto con el fin de determinar qué entidad debe reconocer contablemente los terrenos baldíos rurales que actualmente ocupa la Secretaría de Educación del Distrito con servicios misionales, esto de acuerdo con las condiciones de uso, control, riesgos y obligaciones, atendiendo las siguientes consideraciones y características de los inmuebles:

CON.	CÓDIGO PLANTAS FÍSICAS	LOCALIDAD	NOMBRE ESTABLECIMIENTO EDUCATIVO	DIRECCION	PROPIEDAD	MATRICULA INMOBILIARIA	OBSERVACIONES JURIDICAS	ÁREA CATASTRAL	CODIGO CHIP
1335	2010	20-SUMAPAZ	CADEL SUMAPAZ Antes Sede G - Santa Rosa de Bodegas -	Corregimiento de Nazareth vereda santa rosa km 32	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	2.097,60	AAA0156LTNN
1336	2011	20-SUMAPAZ	Gimnasio Campestre Jaime Garzón - Sede I - Santa Rosa de Nazareth	Sede D - Santa Rosa De Nazareth - Santa Rosa Baja	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	2.111,00	AAA0156LUWW
1337	2012	20-SUMAPAZ	Almacén Colegio Jaime Garzón - antes Sede H - Taquesitos.	Corregimiento de Nazareth vereda tanquecitos	La Nación	No registra	Se tiene concepto por parte de la CAR mencionando que se encuentra al interior del Parque Nacional Natural de Sumapaz.	1.596,70	AAA0156LUMR

Lo anterior, a fin de determinar a que Entidad le corresponde incluir esos activos dentro de sus Estados Financieros”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2 de 1959 por la cual se dictan normas sobre economía forestal de la Nación y conservación de recursos naturales renovables, establece:

“Artículo 2. Se declaran Zonas de Reserva Forestal los terrenos baldíos ubicados en las hoyas hidrográficas que sirvan o puedan servir de abastecimiento de aguas para consumo interno, producción de energía eléctrica y para irrigación, y cuyas pendientes sean superiores al 40%, a menos que, en desarrollo de lo que se dispone en el artículo siguiente, el Ministerio de Agricultura las sustraiga de las reservas.

(...)

Artículo 7. La ocupación de tierras baldías estará sujeta a las reglamentaciones que dicte el Gobierno con el objeto de evitar la erosión de las tierras y proveer a la conservación de las aguas. Al dictar tal reglamentación, el Gobierno podrá disponer que no serán ocupables ni susceptibles de adjudicación aquellas porciones de terreno donde la conservación de los bosques sea necesaria para los fines arriba indicados, pero podrá también contemplar la posibilidad de comprender en las adjudicaciones, bosques que deban mantenerse para los mismos fines, quedando sujeta en este caso la respectiva adjudicación a la cláusula de

reversión si las zonas de bosques adjudicadas fueren objeto de desmonte o no se explotaren conforme a las reglamentaciones que dicte el Gobierno.

(...)

Artículo 13. Con el objeto de conservar la flora y fauna nacionales, decláranse 'Parques Nacionales Naturales' aquellas zonas que el Gobierno Nacional, por intermedio del Ministerio de Agricultura, previo concepto favorable de la Academia Colombiana de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales, delimite y reserve de manera especial, por medio de decretos, en las distintas zonas del país y en sus distintos pisos térmicos, y en las cuales quedará prohibida la adjudicación de baldíos, las ventas de tierras, la caza, la pesca y toda actividad industrial, ganadera o agrícola, distinta a la del turismo o a aquellas que el Gobierno Nacional considere convenientes para la conservación o embellecimiento de la zona. Dentro de estos parques pueden crearse reservas integrales biológicas, en los casos en que ello se justifique a juicio del Ministerio de Agricultura y de la Academia de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales.

Artículo 14. Decláranse de utilidad pública las zonas establecidas como 'Parques Nacionales Naturales'. El Gobierno podrá expropiar las tierras o mejoras de particulares que en ellas existan" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, lo que implica la capacidad de la entidad de usar el recurso o definir el uso que un tercero debe darle a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, se deberá evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal,

(ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, respecto a los bienes inmuebles ocupados por la Secretaría de Educación Distrital sobre los cuales no tiene la titularidad legal y que corresponden a predios ubicados en Parques Naturales Nacionales, la entidad evaluará si tiene el control de dichos predios, considerando la definición de activo del Marco Conceptual y las limitaciones al uso de las zonas declaradas como Parques Nacionales Naturales, según lo señalado en la Ley 2 de 1959 y demás normativa relacionada que haya sido expedida.

En ese sentido, la Secretaría de Educación Distrital es la entidad encargada de aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo, a fin de reconocer los bienes inmuebles de la consulta en su estado de situación financiera.

CONCEPTO No. 20241100021751 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
	SUBTEMA	Reconocimiento de operaciones de crédito público interno celebradas por entes territoriales Moneda utilizada para el reconocimiento de transacciones en moneda extranjera

Señor
 DAVID ALEXANDER MENDOZA HEREDIA
 Consultora Forense Corporativa
 Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025362 del 10 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Cómo deben contabilizarse las operaciones de crédito público interno celebradas por entes territoriales?”
2. ¿Todas las transacciones de las operaciones de crédito público interno se deben registrar en moneda legal colombiana?”

CONSIDERACIONES

El artículo 3° del Decreto 2681 de 1993, por el cual se reglamentan parcialmente las operaciones de crédito público, las de manejo de la deuda pública, sus asimiladas y conexas y la contratación directa de las mismas, señala:

“Artículo 3° Operaciones de crédito público. Son operaciones de crédito público los actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios con plazo para su pago o aquellas mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago.”

Dentro de estas operaciones están comprendidas, entre otras, la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de entidades estatales.

Para efectos de lo dispuesto en el presente Decreto, las operaciones de crédito público pueden ser internas o externas. Son operaciones de crédito público internas las que, de conformidad con las disposiciones cambiarias, se celebren exclusivamente entre residentes del territorio colombiano para ser pagaderas en moneda legal colombiana. Son operaciones de crédito público externas todas las demás” (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, define los pasivos como “una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“1. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

(...)

1.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera”.

CONCLUSIONES

Respecto a la primera pregunta, es preciso señalar que, las entidades públicas realizan operaciones de crédito público atendiendo a sus necesidades específicas de recursos, bienes o servicios, por lo cual, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos. Así las cosas, para realizar el reconocimiento contable de las operaciones de crédito público, se deben tener en cuenta aspectos como la esencia económica que subyace a la transacción y el rol que cumple cada parte.

Dado lo anterior, el reconocimiento contable de las operaciones de crédito público de los entes territoriales dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos que se derivan del acto jurídico, en cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por consiguiente, la entidad evaluará si para el reconocimiento del hecho económico debe aplicar a) la Norma de emisión y colocación de títulos de deuda, b) la Norma de cuentas por pagar o c) la Norma de préstamos por pagar. Dichas Normas pueden ser consultadas en la ruta www.contaduria.gov.co → RCP → RCP En Convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Normas → Elegir la última versión.

En cuanto a la segunda pregunta, el Decreto 2681 de 1993, indica que las operaciones de crédito público internas se celebran exclusivamente entre residentes del territorio colombiano para ser pagaderas en moneda legal colombiana.

Ahora bien, la Norma efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que las transacciones pactadas en moneda extranjera, se reconocerán en la información financiera en pesos colombianos; para lo cual la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera.

CONCEPTO No. 20241100021791 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Cuentas por pagar Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registro contable de las cuentas por pagar que son canceladas con recursos de derechos en fideicomiso. Tratamiento contable de las obras realizadas por contratistas y entregadas a la comunidad.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010029232 del 31 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a las conclusiones del concepto 20241100018521 del 29 de mayo del 2024, de manera cordial se solicita dar alcance teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

Es pertinente señalar, con respecto a la ejecución de recursos del Fondo Adaptación, que los bienes y ejecución de las obras están a cargo de la Entidad, es decir, que el patrimonio autónomo solo se encarga de la administración y pago.

Así mismo, los encargados de la recepción de información de la ejecución de obras que realiza el contratista (informes parciales y finales de ejecución y entrega a la comunidad) son los supervisores de los contratos, siendo estos colaboradores del Fondo Adaptación. Por lo cual la Fiduciaria no informa este detalle sino el reporte de pagos y rendimientos financieros. Con base en la información de ejecución de obras se realizan los registros en la subcuenta que corresponda del grupo 15 Inventarios.

Lo anterior, se fundamenta en el concepto No. 2020000022631 del 16 de junio de 2020, relacionado con el registro contable para el manejo de inventarios por la ejecución y entrega de las obras, con recursos administrados por el patrimonio autónomo, el cual señala lo siguiente:

(...) `1- ¿Cuál es el tratamiento contable para las obras en curso contratadas por el Fondo Adaptación, durante los periodos de ejecución de estas?

Las obras que se encuentren contratadas por el Fondo para ser entregadas en cumplimiento de sus funciones a otras entidades públicas o a la comunidad sin ninguna contraprestación, serán reconocidas como parte de los inventarios del Fondo, dado que cumple con la definición estipulada en el Marco Normativo, reconocimiento que se mantendrá hasta tanto se realice la entrega de estos bienes.

Para el caso de las obras que se encuentren en construcción, estas deben ser reconocidas en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, por el monto de los recursos que han sido empleados durante su ejecución.

2-Una vez culminadas las obras, ¿cuál es el tratamiento contable de los bienes hasta su entrega?

Finalizada la construcción de las obras, estas deben ser reclasificadas a la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, donde permanecerán hasta el momento en el cual se realice su transferencia a una entidad pública o a la comunidad. (...)"

La consulta radicada con el N° 20240010020482 del 12 de abril de 2024, resuelta a través del concepto con radicado CGN N° 20241100018521 del 29 mayo de 2024, solicitaba concepto donde se indicara:

"1. Si para la causación de la cuenta por pagar, la Entidad debe seguir aplicando el procedimiento de Recursos Entregados en Administración en el numeral `1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.', o por el contrario realizar la causación con la información recibidas de las áreas de gestión sobre el avance de ejecución en la entrega de obras.

2. Qué registro contable aplica para los casos cuando se reciben las obras por parte del contratista y a su vez son entregados a la comunidad, cuando no han surtido los trámites de pago al contratista y por ende no han sido registrados en la contabilidad como ingreso a la cuenta de inventarios. Pero con la entrega de la obra a la comunidad, si aplicaría una salida del inventario".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

28. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de

recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta la información indicada en la consulta, respecto a que el Fondo de Adaptación es quien efectúa la ejecución de las obras y proyectos, entrega las construcciones a la comunidad y el patrimonio autónomo solamente realiza acciones de administración y pagos, se procede a dar respuesta de acuerdo con las consideraciones expuestas.

Atendiendo al principio de Devengo del Marco Conceptual, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del periodo contable, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

Asimismo, el mencionado Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad, de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros; por su parte los pasivos corresponden a una obligación presente de origen legal, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos; y los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos durante el periodo contable por salidas o disminuciones de los activos que no están asociados con la adquisición, producción o venta de bienes y la prestación de servicios.

Por su parte, la Norma de inventarios indica que se reconocen como parte de esta categoría los activos adquiridos, en proceso de transformación o producidos que se tengan con la intención de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; o transformarse o consumirse en la producción de los bienes que serán distribuidos en forma gratuita. Cuando estos inventarios se distribuyen gratuitamente, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo en el momento en que se realice su distribución.

Adicionalmente, la Norma de cuentas por pagar establece que se reconocerán en esta categoría del pasivo las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en

el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o equivalentes al efectivo, por el valor de la transacción.

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la entidad entrega recursos en administración a patrimonios autónomos creados por la entidad a través de fiducia mercantil, el tratamiento contable de estos recursos se hará según lo indicado en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del procedimiento.

Pregunta 1.

El Fondo deberá atender al principio de Devengo para efectuar el reconocimiento de los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, reconocer los derechos o las obligaciones por la ejecución de las obras cuando se desarrollen las diferentes actividades; para ello reconocerá el activo generado o el gasto incurrido y la cuenta por pagar en el momento en que se generen las obligaciones con terceros, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de las clases contables 1-ACTIVOS o 5-GASTOS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase contable 2-PASIVOS.

Para el pago de las obligaciones reconocidas la entidad, dado que los recursos se encuentran en el patrimonio autónomo, se debe aplicar el numeral 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para lo cual, cuando la fiducia le informe a la entidad que ha efectuado el pago de las obligaciones a los terceros indicados por el Fondo, la entidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la obligación cancelada de la clase contable 2-PASIVOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Pregunta 2.

Como se indicó previamente, en aplicación del principio de Devengo los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, independientemente del momento en que se realice el pago a los terceros; por lo tanto, la entidad debe reconocer los bienes construidos o adquiridos para distribución gratuita en el momento en el que surgen los derechos sobre dichos bienes, así como las obligaciones frente a los pasivos por pagar, lo cual no está sujeto a que se haya efectuado el pago al contratista.

Por lo anterior, en la medida en que la entidad reciba información de las actividades que realiza el contratista para la construcción o adquisición de los bienes, deberá registrar estos bienes en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. En

el caso de los bienes que son construidos, en el momento en que finalicen su proceso de construcción se deberán reclasificar a la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Cuando los bienes sean entregados a título gratuito a la comunidad, para su uso, goce y disfrute, la entidad deberá reconocer esta distribución en el resultado del periodo, registrando un débito en la subcuenta denominada Asignación de bienes y servicios de la cuenta que corresponda del grupo contable 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

CONCEPTO No. 20241100021861 DEL 24-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Agregación del informe anual de evaluación del control interno contable cuando la forma de organización del proceso contable adoptada por la entidad es separada en unidades contables. Manuales de políticas contables cuando la forma de organización del proceso contable adoptada es separada en unidades contables. Responsabilidad del jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, de evaluar la efectividad del control interno contable.

Doctor
 NICOLÁS ROMERO CARMONA
 Director Financiero de Contabilidad
 Secretaría de Hacienda Distrital
 Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010026762 del 20 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una entidad territorial organiza un sistema de contabilidad separado en unidades contables dependientes, considerando que cada una de ellas corresponden a departamentos administrativos y secretarías que manejan recursos específicos.

De forma trimestral y anual, la unidad contable central realiza el proceso de integración contable para luego proceder con la emisión de informes contables y financieros trimestrales, así como los reportes contables a que haya lugar y de forma anual para la emisión de los estados financieros de la entidad territorial.

Con respecto a la evaluación de control interno contable, ¿considera la Contaduría General que la aplicación de los procedimientos y cuestionario establecido en la Resolución 193 de 2016 debe realizarse por separado para cada unidad contable dependiente, incluida la unidad central?, en caso afirmativo, ¿de que forma se obtiene la calificación final a la evaluación del control interno contable?; ¿ se pueden establecer bases como la

participación de cada unidad contable dependiente en los ingresos, gastos, activos o patrimonio para determinar la calificación a la evaluación del control interno contable de la entidad territorial?, ¿ es razonable realizar la evaluación a cada unidad contable dependiente para luego obtener una calificación general única equivalente el promedio, sin importar el valor de los activos, ingresos, gastos, pasivos o patrimonio que posea cada unidad contable dependiente?

En caso de que la evaluación del control interno contable deba realizarse sobre la unidad contable central, que posee más del 94% de los activos de la entidad y más del 53% de los ingresos, ¿ el concepto que emita la Contaduría General de la Nación es vinculante para los jefes de control interno de las entidades territoriales?

Si la unidad contable central posee los procedimientos y políticas contables que deben aplicarse en la entidad territorial, ¿ es correcto que las unidades contables dependientes posean procedimientos contables propios?.

¿Qué significa la expresión establecida por la Resolución 193 de 2016?:

'El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel,(..)'

Para la evaluación del control interno contable, ¿es necesario que el evaluador considere el concepto de 'materialidad'?".

CONSIDERACIONES

La Resolución 411 de 2023, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos, plazos y características de envío a la Contaduría General de la Nación y se deroga la Resolución 706 de 2016, señala:

"ARTÍCULO 11°. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CGN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Resolución reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

(...)

PARÁGRAFO 1. El representante legal y el contador público que tengan a su cargo la contabilidad de una entidad pública y la agregación de la información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios administrativos y operativos internos que consideren necesarios para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las categorías ICPC y BDME para reportarlos a la CGN, en las fechas definidas en el presente artículo.

Así mismo, para el reporte de la categoría ECIC, la responsabilidad en las entidades públicas de la agregación corresponde al representante legal y al jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 193 de 2016, Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, señala:

“ARTÍCULO 3º. El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el Informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

22. La información financiera de propósito general tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera de propósito general tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“1. ASPECTOS GENERALES

A continuación, se exponen los aspectos conceptuales básicos (definición, objetivos, evaluación y riesgos) relacionados con el control interno contable.

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.3. Evaluación del control interno contable

(...)

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas

previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad...

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los

controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión...

(...)

5. INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN COMPLEMENTARIOS

Los instrumentos y guías de implementación del control interno contable corresponderán a los que adopte la entidad.

Adicional a la evaluación que se realiza con el propósito de preparar y suministrar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación, los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán evaluar permanentemente su grado de implementación y efectividad. En este sentido, en aras de la independencia con la que estos funcionarios hacen las respectivas evaluaciones, se podrán diseñar y utilizar instrumentos complementarios; no obstante, el formulario de evaluación que se reporta a la Contaduría General de la Nación es el que se indica en el presente manual" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

"3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.

- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Teniendo en cuenta lo anterior, y en atención a que en su consulta se señala que la entidad territorial adoptó la forma de organización del proceso contable separada en unidades contables, se dará respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Respecto a la agregación del informe anual de evaluación del control interno contable cuando la forma de organización del proceso contable adoptada es separada en unidades contables.

Cuando la entidad territorial organice su contabilidad separada en unidades contables, el proceso contable se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

Bajo este escenario, respecto a la agregación del informe anual de control interno contable, se tiene que conforme a lo señalado en el párrafo 1º del artículo 11 de la Resolución 411 de 2023, la responsabilidad de la agregación para el reporte de la categoría Evaluación del Control Interno Contable, corresponde al representante legal y al jefe de la

oficina de control interno o quien haga sus veces en la entidad principal. Para lo cual, deberán adoptar los criterios administrativos y operativos internos que consideren necesarios.

En todo caso, las entidades que deben reportar a la CGN son aquellas que tienen el código institucional asignado para presentación de sus informes a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) como una única entidad y no de forma separada.

2. Respecto a los manuales de políticas contables cuando la forma de organización del proceso contable adoptada es separada en unidades contables.

Conforme a lo señalado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las unidades contables dependientes de una entidad deberán aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central, en tanto es esta la responsable de definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

3. ¿Qué significa lo señalado en el artículo 3º de la Resolución 193 de 2016?

En este punto es preciso aclarar que, bien la responsabilidad del control interno contable corresponde al representante legal o máximo directivo, así como a los responsables de las áreas financieras y contables, la evaluación del control interno contable corresponde al jefe de control interno, o quien haga sus veces. Lo anterior, en razón a que ni el contador ni el representante legal deben ser juez y parte del proceso de control interno contable.

De conformidad con lo anterior, cuando en el artículo 3º de la Resolución 193 de 2016 se señala que el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, significa que a él corresponderá realizar el monitoreo, seguimiento y análisis del cumplimiento de los objetivos del control interno contable, entre los que se encuentran, la generación por parte de la entidad de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Sobre el particular, es preciso señalar que la información financiera de propósito general será relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos; y representará fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno sea completa, neutral y libre de error significativo.

4. Para la evaluación del control interno contable, ¿es necesario que el evaluador considere el concepto de "materialidad"?

El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, al realizar la respectiva evaluación del control interno contable, deberá establecer si las diferentes etapas del proceso contable se realizaron con un adecuado ejercicio del control interno contable.

De conformidad con lo anterior, en la primera etapa del proceso contable que corresponde al "Reconocimiento" un adecuado ejercicio del control interno contable garantizará que los hechos económicos que se incorporen en los estados financieros: i) cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo; ii) puedan medirse fiablemente; y iii) estén adecuadamente sustentados en documentos soporte y comprobantes de contabilidad.

En la segunda etapa que corresponde a la "Medición posterior" un adecuado ejercicio del control interno contable se materializará en la actualización del valor de partidas específicas de los elementos de los estados financieros, acorde con los criterios establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad, lo cual también debe estar respaldado en los respectivos documentos soporte y comprobantes de contabilidad.

Por último, en la tercera etapa corresponde a la "Revelación" un adecuado ejercicio del control interno contable permitirá sintetizar y representar la situación financiera, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, no solo de forma cuantitativa, sino también cualitativa, en consonancia con los criterios establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad.

En virtud de lo anterior, al realizar la evaluación del control interno contable, el jefe de control interno, o quien haga sus veces, establecerá si en las diferentes etapas del proceso contable se cumplió con los criterios y lineamientos señalados por la CGN; entre los que se encuentra la materialidad que se desprende de la característica fundamental de relevancia, por lo cual, por ejemplo, analizará si se realizó el reconocimiento contable de los hechos económicos materiales, en cumplimiento de la respectiva política de materialidad de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100022001 DEL 25-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes a la Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca – RPG – ART -ASOVC

Doctora

JUANITA CONCHA RIVERA

Directora

Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca

Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025882 del 14 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Región de Planeación y Gestión – Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca -RPG-ART- ASOVC fue creada como esquema asociativo territorial del tipo Región de Planeación y Gestión –RPG-1 contemplado en el artículo 19 de la Ley 1454 de 2011, (...).

(...)

1. ¿Cuál es el régimen presupuestal y tributario aplicable la Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la aglomeración Suroccidente del Valle del Cauca RPG-ART- ASOVC?. En nuestro criterio la RPG-ART-ASOVC esta facultada para realizar su propio estatuto presupuestal basado en el Decreto 115 de 1996, asemejándose a una entidad descentralizada del Distrito de Santiago de Cali que es el mayor aportante. Así mismo, consideramos que la Entidad esta facultada para adoptar su propio estatuto tributario basado en el del Distrito de Santiago de Cali.

2. ¿Cómo deben registrarse en el presupuesto y la contabilidad los Aportes que los entes territoriales realizan para la constitución, administración, operación y funcionamiento de la RPG-ART-ASOVC en virtud de los dispuesto en el artículo quinto del Convenio

Interadministrativo No? 1.310.02.20-0566? El respecto vale la pena recordar que, el reporte de estos aportes como capital de la Entidad y no como ingreso, generan un efecto negativo en el patrimonio, dado que estos recursos son los que soportan el funcionamiento de la Entidad.

3. Frente a las normas contables aplicables, consideramos que a la entidad le es aplicable la Resolución 139 de 2015 que adopta el de las entidades que no cotizan en la bolsa de valores. Favor confirmar nuestro entendimiento o si es aplicable a la RPG-ART-ASOVC la Resolución 533 de 2015 que adopta el catálogo de cuentas para entidades de Gobierno.

4. ¿Las modificaciones al presupuesto de la RPG-ART-ASOVC pueden regularse en el Estatuto presupuestal de la Entidad como un trámite interno de su Consejo Directivo por ser una entidad autónoma en el marco de un esquema asociativo territorial de múltiples aportantes, o dichas modificaciones deben llevarse para aprobación de otras instancias?”

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Además, la Ley 298 de 1996, señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Ahora bien, la ley 1454 de 2011, por la cual se dictan normas orgánicas sobre ordenamiento territorial y se modifican otras disposiciones, establece:

“TÍTULO IV - DE LAS REGIONES ADMINISTRATIVAS Y DE PLANIFICACIÓN

(...)

Artículo 32. Financiación. El funcionamiento de las Regiones Administrativas y de Planificación se financiará con cargo a los recursos o aportes que las respectivas entidades territoriales que la conformen destinen para ello y los incentivos que defina el Gobierno Nacional, de conformidad con los indicadores de sostenibilidad fiscal de la Ley 617 de 2000 para los departamentos que las conformen. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo No. 001 del 8 de octubre de 2022, por el cual se adoptan los estatutos de la Región de Planeación y Gestión – Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca RPG-ART-ASOVC, estipula:

“CAPÍTULO 1 - NOMBRE, DOMICILIO, DIRECCIÓN DE NOTIFICACIÓN, NATURALEZA, DURACIÓN, JURISDICCIÓN, OBJETO, FUNCIONES, Y OBJETIVO

(...)

ARTÍCULO 5. NATURALEZA. La naturaleza jurídica de la RPG-ART-ASOVC será la de un Esquema Asociativo Territorial del tipo Región de Planeación y Gestión contemplada en el artículo 19 de la Ley 1454 de 2011. La RPG-ART-ASOVC es una persona jurídica de derecho público, como organismo encargado de atender funciones administrativas conforme a las normas de derecho público, con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio propio e independiente de los entes que la conforman. Los actos expedidos por esta entidad serán actos administrativos y sus contratos se registrarán por el Estatuto de Contratación de la Administración Pública.

(...)

CAPÍTULO II - PATRIMONIO, FUENTES DE FINANCIACIÓN E INTEGRANTES

ARTÍCULO 11. PATRIMONIO Y FUENTES DE FINANCIACIÓN. El patrimonio de la entidad estará constituido, entre otros, por las siguientes fuentes de financiación:

1. Los aportes económicos, transferencias y cuotas de las entidades territoriales que lo conforman.
2. Las donaciones, aportes, subvenciones o legados permitidos que hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras.
3. Las transferencias o partidas que reciba de entidades públicas o privadas, nacionales y extranjeras.
4. Los productos o beneficios derivados de las actividades desarrolladas en el ejercicio del objeto del EAT.

5. Los instrumentos de financiación de proyectos que permitan la distribución de cargas y beneficios supramunicipales, subregionales o regionales, como participación de plusvalía por obras públicas, contribución por valorización, pago por servicios ambientales o ecosistémicos y los demás que prevea la ley.

6. Todos los demás activos que por cualquier otro concepto o Título ingresen al patrimonio del esquema asociativo territorial.

Parágrafo 1. El funcionamiento de la RPG-ART-ASOVC no generará cargo al Presupuesto General de la Nación, al Sistema General de Participaciones ni al Sistema General de Regalías.

Parágrafo 2. Cada ente territorial que conforma la RPG-ART-ASOVC deberá apropiar los recursos que le corresponden en su presupuesto anual y transferirlos a la RPGART-ASOVC dentro del primer mes de cada vigencia fiscal. En el caso de incumplimiento por parte de un integrante de la RPG-ART-ASOVC frente a sus obligaciones financieras, los integrantes cumplidos podrán recurrir a las instancias judiciales y administrativas correspondientes para solicitar el cumplimiento de esta obligación y del convenio interadministrativo No. 1.310.02.20.0566 de 2021, otrosí No.1 de 2022 y demás cláusulas adicionales del mencionado convenio interadministrativo.

Parágrafo 3. La distribución de los aportes públicos por cada entidad territorial serán los establecidos en la cláusula cuarta del otrosí No.1 de 2022 del convenio interadministrativo No. 1.310.02.20.0566 de 2021 demás cláusulas, convenios, contratos y otrosíes suscritos por la RPG-ART-ASOVC relacionados con este tema.

Parágrafo 4. MECANISMOS DE FINANCIACIÓN DE LOS PROYECTOS DE LA RPGART-ASOVC. Los proyectos de la RPG-ART-ASOVC podrán financiarse con recursos propios, aportes de la Nación, aportes de las entidades territoriales y todas aquellas fuentes previstas en la Ley para la financiación de proyectos de infraestructura, transporte y movilidad” (Subrayado de texto).

Adicionalmente, el Otrosí No. 1 al Convenio Interadministrativo No. 1.310.02.20-0566 del 12 de noviembre de 2021 suscrito entre el Departamento del Valle del Cauca, el Distrito especial, deportivo, cultural, turístico, empresarial y de servicios de Santiago de Cali y el Municipio de Yumbo, estipula:

“CLÁUSULA CUARTA. Modificar la cláusula quinta – ESQUEMA DE DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS REQUERIDOS PARA LA INSTITUCIONALIDAD, la cual quedará así:

CLÁUSULA QUINTA - ESQUEMA DE DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS REQUERIDOS PARA LA INSTITUCIONALIDAD. Los Municipios de Palmira, Yumbo y Jamundí, el Distrito y el Departamento adoptan la siguiente fórmula para la distribución proporcional de los aportes públicos requeridos para la constitución, administración, operación y funcionamiento de la

ART y el EGR, la cual deberá ser incluida en los actos de creación de cada una de estas entidades.

Costos Estimados Autoridad Regional de Transporte - ART

ART	
Alt. 2 Esc 3.	
Entidad territorial	% Participación
	100%
CALI	48,00%
GOBERNACIÓN	29,80%
YUMBO	8,90%
PALMIRA	9,50%
JAMUNDÍ	3,80%

(...)

Tabla 1. Porcentaje de Participación ART para cada Ente territorial

Fuente: Elaboración Comité de Gerencia Transitoria con base en Estructuración Financiera Vigencia 2020. Septiembre 2021

Costos ART	Fase 1: Estructuración				Fase 2: Construcción			Fase 3: Operación
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	AÑO 7	AÑO 8
	VINCULACIÓN 8 PERSONAS				VINCULACIÓN 12 PERSONAS			15 PERSONAS
Costo de personal + Vinculación inicial	1.074	1.108	1.152	1.204	1.788	1.861	1.936	2.307
Gastos administrativos	87	87	87	87	87	87	87	147
TOTAL OPEX	1.161	1.194	1.239	1.291	1.874	1.948	2.023	2.454
CAPEX	362,1	-	-	40,1	-	138,7	72,8	44,0
TOTAL	1.523	1.194	1.239	1.331	1.874	2.087	2.096	2.498

Tabla 2. Costo discriminando OPEX y CAPEX - ART

Fuente: Elaboración Comité de Gerencia Transitoria con base en Estructuración Financiera Vigencia 2020. Septiembre 2021" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.3. Patrimonio

72. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal.

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias." (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Preguntas 1, parcialmente 2 y 4:

De acuerdo con el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre los asuntos presupuestales y tributarios planteados.

En virtud de lo anterior, y de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se ha trasladado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público las preguntas 1 y 4 en su totalidad, y parcialmente la pregunta 2, respecto al tema presupuestal, mediante radicado CGN 20241030016361 del 16 de mayo de 2024.

Pregunta parcial 2:

El Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Es así como dichas entidades, son creadas para cumplir con objetivos sociales o económicos y su financiamiento proviene principalmente de los impuestos y otras contribuciones que recauda el Estado, así como de transferencias de otras entidades públicas privadas o privadas u organismos internacionales.

En consonancia con lo anterior y lo señalado en el Marco Conceptual, el patrimonio de las entidades de gobierno representa los bienes y derechos que poseen estas entidades, de manera que en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL deberán registrarse los recursos asignados para su creación.

Ahora bien, según el artículo 11 del Acuerdo No. 001 del 8 de octubre de 2022, el patrimonio y demás fuentes de financiación de la RPG-ART-ASOVC estará constituido, entre otros, por los aportes económicos, transferencias y cuotas de las entidades territoriales que lo conforman. Así mismo, el parágrafo 3 del citado artículo menciona que la distribución de los aportes públicos por cada entidad territorial serán los establecidos

en la cláusula cuarta del otrosí No.1 de 2022 del convenio interadministrativo No. 1.310.02.20.0566 de 2021.

En este sentido, el Otrosí No. 1 al Convenio Interadministrativo No. 1.310.02.20-0566, mediante su cláusula cuarta modifica la cláusula quinta del Convenio citado, estipulando que se adopta una fórmula para la distribución proporcional de los aportes públicos requeridos para la constitución, administración, operación y funcionamiento de la Autoridad Regional de Transporte (ART) y el Ente Gestor (EGR), la cual deberá ser incluida en los actos de creación de cada una de estas entidades. Dicha distribución se divide en las fases de estructuración, construcción y operación.

Por consiguiente, las entidades territoriales que conforman la RPG-ART-ASOVC deben evaluar y determinar los aportes iniciales, es decir los recursos que se consideran necesarios para la creación de la RPG-ART-ASOVC. Con esta información la RPG-ART-ASOVC registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En contraste, los valores que transfieran posteriormente las entidades territoriales sin contraprestación alguna o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado, que no correspondan a los aportados para la creación de la RPG-ART-ASOVC, corresponderán a ingresos de transacciones sin contraprestación.

Pregunta 3:

Es preciso señalar que la Región de Planeación y Gestión Autoridad Regional de Transporte de la Aglomeración Suroccidental de Colombia en el Valle del Cauca, identificada con NIT 901650829-5 cuenta con el código de entidad CGN (CHIP) 923273579 y se encuentra actualmente catalogada como una entidad sujeta al ámbito de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100022081 DEL 26-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Registro contable del reintegro originado por la inexequibilidad del artículo 95 de la Ley 2277, declarada mediante la Sentencia C-391 de 2023.

Doctor
 JUAN MANUEL GÓMEZ PEDRAZA
 Contador (E)
 Área de Gestión Estratégica
 Gerencia Nacional Financiera y Administrativa
 Universidad Nacional de Colombia
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010026962 del 21 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

La ley 2277 del 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones establece en su artículo 95, la creación de una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios en educación superior mediante crédito educativo reembolsable con el ICETEX.

Con el fin de dar cumplimiento a la mencionada Ley, la Universidad Nacional de Colombia realizó durante la vigencia 2023, el registro contable de esta contribución en la cuenta contable 72080827 Contribución ICETEX - Créditos educativos Ley 2277 de 2022'.

El 04 de octubre de 2023, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-391, declaró inexecutable el artículo 95 de la Ley 2277 del 13 de diciembre de 2022 y como consecuencia de esto, se le ordena al ICETEX reintegrar los recursos consignados por la universidad por cuenta de dicha contribución.

Conforme con lo anterior, consultan ¿cuáles son los registros contables que se deben realizar para registrar los valores reintegrados por el ICETEX a la Universidad Nacional de Colombia por concepto de los pagos efectuados por la contribución?

CONSIDERACIONES

El artículo 95 de la Ley 2277 de 2022 decreta:

“ARTÍCULO 95. CREACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN PARA BENEFICIAR A LOS ESTUDIANTES QUE FINANCIAN SUS ESTUDIOS EN EDUCACIÓN SUPERIOR MEDIANTE CRÉDITO EDUCATIVO REEMBOLSABLE CON EL ICETEX. Crear la contribución para los estudiantes que financian sus estudios en educación superior con créditos reembolsables con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" -ICETEX, que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno Nacional, y sus créditos no estén en periodo de amortización; con la cual se destinarán recursos para financiar la diferencia entre la tasa de interés de contratación y la variación anual del Índice de Precios al Consumidor -IPC- de los créditos otorgados, con el propósito de mejorar las condiciones de sus créditos.

Sujeto activo. El sujeto activo será el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" -ICETEX.

Sujeto pasivo. Los sujetos pasivos serán las Instituciones de Educación Superior -IES- que cuenten con estudiantes que financien sus estudios mediante crédito educativo reembolsable con el ICETEX, que no tengan subsidio de tasa y que se no estén en periodo de amortización.

Hecho generador. El hecho generador de la contribución de que trata este artículo está constituido por el valor de la matrícula a desembolsar a las Instituciones de Educación Superior en la adjudicación y/o renovación de crédito educativo reembolsable personas naturales que financien su educación superior a través del -Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" -ICETEX-, en programas de educación superior, que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno Nacional y que sus créditos no estén en periodo de amortización.

Mediante Sentencia C-391-23 del 4 de octubre de 2023, la Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, declara INEXEQUIBLE el artículo 95 de la Ley 2277 de 2022, Magistrado Ponente Dr. Jorge Enrique Ibáñez Najar.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece que:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco conceptual, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar dispone que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

De conformidad con lo anterior, y teniendo en cuenta que mediante Sentencia C-391-23, la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 95 de la Ley 2277 de 2022 y que el ICETEX debe reintegrar los recursos consignados por la universidad por cuenta de la contribución creada en el citado artículo, a continuación, se presentan los registros

contables que debe realizar la Universidad Nacional de Colombia por el reintegro de la contribución:

i) Con la solicitud de reintegro, la Universidad Nacional de Colombia debitará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480863-Reintegros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

ii) Cuando la Universidad Nacional de Colombia recibe los recursos reintegrados por el ICETEX de la contribución debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138455-Reintegros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20241100022461 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Activos contingentes Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de los intereses de mora proyectados sobre las cuotas no transferidas por los recaudadores de la cuota de fomento y los intereses de mora extemporáneos no certificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Cambios en las políticas contables

Doctora
 ANGELA MARCELA ORDOÑEZ MAHECHA
 Directora Administrativa y Financiera
 Fondo Nacional del Ganado
 Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025742 del 14 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Nacional del Ganado es un fondo parafiscal creado por la Ley 89 de 1993 para el recaudo de la Cuota de Fomento Ganadero y Lechero, el cual es administrado por la Federación Colombiana de Ganaderos FEDEGAN, en virtud del contrato No.20190001 suscrito con la Nación - Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, el 4 de enero de 2019.

La normatividad vigente relacionada con el tema en consulta es la siguiente:

- Ley 89 de 1993. Artículo 2º: Cuota de Fomento Ganadero y Lechero. Establécesela cuota de fomento guandero y lechero como contribución parafiscal, (...)

(...)

- Ley 101 de 1993. Capítulo V: Contribuciones Parafiscales Agropecuarias y Pesqueras. Artículo 30º: Administración del Recaudo. Parágrafo 2º. ‘El recaudador de los recursos

parafiscales que no los transfiera oportunamente a la entidad administradora, pagará intereses de mora a la tasa señalada para el impuesto de renta y complementarios´

- Decreto 2025 de 1996. Artículo 4º. Cuando las cuotas no se paguen en tiempo o se dejen de recaudar, o cuando sean pagadas con irregularidades en la liquidación, en el recaudo o en la consignación, el representante legal de la entidad administradora del respectivo Fondo Parafiscal, con fundamento en la certificación prevista en el inciso segundo del párrafo primero del artículo primero de este decreto, enviará un reporte a la Dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito público delegada para el efecto (...)

Parágrafo 1. La Dependencia delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá verificar la información a que se refiere el presente artículo en los libros de las personas obligadas a pagar la contribución y de los recaudadores. Igualmente podrá requerir a las entidades administradoras de los Fondos Parafiscales para obtener información adicional.

Parágrafo 2. Una vez presentado el reporte de que trata este artículo, la dependencia delegada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en un término de diez (10) días calendario, comunicará su conformidad o inconformidad al representante legal de la entidad administradora, para que éste, en caso de conformidad, produzca la correspondiente certificación, que constituye título ejecutivo, en la cual conste el monto de la deuda y su exigibilidad (...)

SITUACIÓN ACTUAL:

Dentro de ese contexto, en la cartera del Fondo Nacional del Ganado se ha efectuado el cálculo de intereses de mora de dos categorías:

1. Los intereses de mora `proyectados`, cuando el recaudador no ha transferido la Cuota de Fomento Ganadero y Lechero y, en consecuencia, varían diariamente hasta la fecha de pago de la Cuota. En este caso, por su nivel de incertidumbre sobre el pago y, por ende, sobre el valor proyectable, la DIAN certifica solamente el capital, mas no los intereses, sobre los cuales, por lo tanto, no puede interponerse acción judicial, pues la certificación de la DIAN es requisito indispensable para constituir el título ejecutivo.

2. Los intereses de mora `extemporáneos`, cuando el recaudador en mora paga la totalidad de la cuota, pero no los intereses generados hasta la fecha de pago, los cuales no se modifican porque las cuotas ya han sido pagadas, razón por la cual, la DIAN sí los certifica y sobre ellos expide título ejecutivo.

Teniendo en cuenta esta circunstancia, la política de cartera del Fondo Nacional del Ganado ha establecido lo siguiente:

1. Los intereses de mora `extemporáneos`, certificados por la DIAN, al contar con un documento cierto, tienen mayor grado de certidumbre para su recuperación, razón por la

cual se registran en cuentas de balance como cuentas por cobrar y afectan el estado de resultados.

2. Los intereses de mora 'proyectados', no certificados por la DIAN, ya sea sobre cuotas impagadas, porque se siguen generando hasta tanto el recaudador pague las cuotas, no se registran en cuentas de balance por su alto grado de incertidumbre sobre su recuperación, pues al no estar certificados ni siquiera pueden ser objeto de cobro judicial. Por esta razón solo se registran cuando el recaudador efectivamente los paga con las cuotas de fomento.

Esta incertidumbre se acrecienta por diferentes factores, como los fallos judiciales a favor del Fondo, reconociendo solamente las cuotas sin contemplar los intereses; los procesos de reorganización bajo la Ley 1116 de 2006, en los que es común el reconocimiento del capital, mas no de los intereses de mora; o bien, las amnistías tributarias, basadas en rebajas sustanciales de intereses de mora a los deudores que paguen los capitales adeudados. En todos estos casos, la inclusión de intereses proyectados, que terminarían siendo objeto de saneamiento contable forzoso, impactaría negativamente en los estados financieros.

En el último mes, la Auditoría Interna del Fondo Nacional del Ganado ha insistido en la necesidad de subir a cuentas de balance todos los intereses de mora, no solo los 'extemporáneos' certificados por la DIAN, sino los 'proyectados' que continúan generándose sobre la totalidad de la cartera en las diferentes instancias de cobro, con lo cual:

(...)

Por lo anterior, solicitamos, a través de este medio, el concepto de la Contaduría en el manejo de los intereses de mora y extemporáneos.

CONSULTA:

1. ¿Los intereses de mora 'proyectados' sobre las cuotas no transferidas por los recaudadores, deben registrarse en cuentas de balance como cuentas por cobrar y reaforzarse periódicamente, así no haya certidumbre sobre su recuperación ni se tenga un documento que los soporte?

2. ¿Los intereses 'extemporáneos' que no sean certificados por la DIAN, deben registrarse en cuentas de balance como cuentas por cobrar, así no haya certidumbre sobre su recuperación ni se tenga un documento que los soporte?

3. ¿El cambio de la política, en el evento en que se deban registrar los intereses en cuentas de balance, debería aplicar a partir de la fecha de la aprobación de la política y hacia adelante?

(...)”.

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, señala:

“Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) Las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) Los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.
- 3) Los fondos con personería jurídica;
- 4) Las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;
- 5) Las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) Las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) El Sistema General de Regalías; y
- 8) Los resguardos y territorios indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación, las asociaciones de resguardos indígenas certificadas por el Departamento Nacional de Planeación, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo

que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

89. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibirá. (...).

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

(...)

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

(...)

10. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a abordar el asunto objeto de consulta es necesario precisar que en virtud de la Resolución 195 de 2021, los fondos parafiscales no hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de contabilidad pública (RCP); en este sentido, se dará respuesta a su consulta considerando el Marco Normativo que deben aplicar las Entidades de Gobierno.

1. Reconocimiento de los intereses de mora proyectados sobre las cuotas no transferidas por los recaudadores y no certificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

En atención al principio contable de devengo definido por el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Adicionalmente, el Marco Conceptual define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Así mismo, define que los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos.

Ahora bien, para reconocer un elemento en los estados financieros, además de cumplir con la definición de activo o de ingreso, debe ser probable que genere beneficios económicos futuros y su valor pueda medirse de forma fiable. Por lo tanto, si la entidad no tiene certeza de que se genere beneficios económicos futuros por dichos intereses, no se podrán reconocer en los estados financieros.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar indica que se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, si la entidad no ostenta un derecho de cobro sobre los intereses de mora de las cuotas que el recaudador no le ha transferido y no tiene certeza de generar los beneficios económicos futuros esperados, la entidad no podrá reconocerlos en los estados financieros, debido a que dichos eventos no cumplen con el principio de devengo, ni con la definición y características de reconocimiento de un activo y un ingreso en los estados financieros.

Por su parte, la Norma de activos contingentes define estos activos como aquellos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad y, por lo tanto, no son objeto de reconocimiento en los estados financieros. De esta manera, la entrada de beneficios económicos futuros a la entidad no se contempla bajo la probabilidad sino la posibilidad, de manera que, si en algún momento pasa a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

Así las cosas, los activos contingentes no son objeto de reconocimiento sino de revelación y, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros, se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

Por lo tanto, si para efectos de control, la entidad determina que los valores proyectados por intereses de mora se tratan de activos de naturaleza posible, susceptibles de registrarse en cuentas de orden, registrará un débito en la subcuenta 819003-Intereses de mora de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta

890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

2. Reconocimiento de los intereses de mora extemporáneos no certificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

De acuerdo con lo indicado en la Norma de cuentas por cobrar, si la entidad ostenta un derecho de cobro sobre los intereses de mora de las cuotas que el recaudador no le ha transferido y tiene certeza de generar los beneficios económicos futuros esperados, la entidad podrá reconocerlos en los estados financieros; dado que el reconocimiento de los intereses de mora deberá realizarse cuando surja el derecho a favor de la entidad, es decir, cuando exista una liquidación oficial o acto administrativo que liquide dicha obligación a cargo de los recaudadores, ello con independencia del momento en el que el fondo perciba el recaudo.

Ahora bien, bajo el entendido de que los intereses de mora extemporáneos no certificados por la DIAN, se refieren a intereses generados por cuotas que los recaudadores no han transferido, la entidad deberá evaluar y aplicar los lineamientos establecidos en el numeral anterior.

3. Cambios en las políticas contables

El cambio de políticas contables y sus efectos se realizará en cumplimiento de lo señalado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

En este sentido, la entidad podrá cambiar una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

Así las cosas, los cambios en las políticas contables que adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Por lo tanto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de la política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

Sin embargo, si es impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad deberá ajustar la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

Adicionalmente, cuando la entidad adopte un cambio en una política contable deberá revelar la siguiente información: i) la naturaleza del cambio; ii) las razones por las cuales la aplicación de la nueva política contable contribuye a la representación fiel y suministra información relevante; iii) el valor del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, tanto en el periodo actual como en periodos anteriores a los presentados, de forma agregada y en la medida en que sea practicable; y iv) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una aplicación retroactiva por efecto del cambio en las políticas contables cuando aplique.

CONCEPTO No. 20241100022491 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de actividades ordinarias Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público

Doctor
 HERMEN DE LA ROSA BORJA
 Profesional Especializado
 E. S. P. del Distrito de Santa Marta
 Santa Marta, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010026652 del 20 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"...Es menester entonces que nos brinden su colaboración, en el sentido de ilustrarnos sobre el manejo contable de los recaudos del impuesto de alumbrado público y la directriz sobre la dinámica de las cuentas contables a utilizar en el registro de las transacciones que se derivan de la prestación del servicio no domiciliario de alumbrado público cedido por la administración municipal de Santa Marta a la ESSMAR ESP mediante el decreto 282 del 18 de noviembre de 2016.

Como es de público conocimiento, la ESSMAR E.S.P. fue intervenida, mediante la Resolución No. SSPD 20211000720935 del 22 de noviembre de 2021, fecha en la cual, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -SSPD- tomó posesión, por la configuración de las causales previstas en los numerales 1 y 7 del artículo 59 de la Ley 142 de 1994.

Que el objeto que llevo a la SUPERSERVICIOS a la toma de posesión es con fines liquidatarios – etapa de administración temporal, de acuerdo con lo establecido en la Resolución No. SSPD 20221000237145 del 22 de marzo de 2022, publicada en el Diario Oficial No. 51985 del 23 de marzo de 2022.

Que mediante Resolución No. SSPD 20241000002635 del 05 de enero de 2024, se designó al doctor JORGE HERNAN LOPEZ ECHEVERRIA. - identificado con el cedula de ciudadanía 7.534.032, como Agente Especial de la ESSMAR, a fin de que asumiera las funciones y competencias descritas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Ley 142 de 1994 y el Decreto 2555 de 2010.

En ejecución de la designación, el servidor JORGE HERNÁN LOPEZ ECHEVERRIA actúa como representante legal de la ESSMAR E.S.P, y en tal calidad, tiene a su cargo la ejecución de todas las actividades necesarias para la administración y desarrollo de su objeto social.

Por lo tanto, reiteramos la necesidad de que nos indiquen mediante un documento escrito la forma en que deben registrarse las dinámicas de los movimientos contables de facturación e inversiones, costos y gastos asociados al impuesto de Alumbrado público, cuyo recaudo está en cabeza de la ESSMAR E.S.P entidad oficial de carácter distrital, con el propósito de dar claridad al proceso que estamos ejecutando actualmente y poder validar si estamos registrando en forma acertada las diferentes operaciones, y en caso de esas imputaciones contables no se están registrando en forma adecuada poder realizar los registros y reclasificaciones a que haya lugar de una forma confiable.

Ahora bien, tratándose de la operación que el Distrito realizó al ceder el impuesto de Alumbrado público a la empresa ESSMAR E.S.P., mediante el artículo 2 del Acuerdo 020 de 2018, el Distrito de Santa Marta autoriza al Alcalde para ceder a favor de la ESSMAR, el cien por ciento (100%) de la totalidad del recaudo por concepto del tributo indirecto de alumbrado público que, tiene su hecho generador y causación en la jurisdicción del Distrito de Santa Marta, por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha cierta de inicio de operaciones por parte de la ESSMAR; lo anterior, con destino a la financiación de la operación del sistema de alumbrado público.

Es importante mencionar que el reconocimiento contable actual del servicio no domiciliario de alumbrado público que opera la ESSMAR se registra como un ingreso por recaudo de un impuesto, con fines específicos”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, señala:

“CAPÍTULO IV. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

ARTÍCULO 349. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Los municipios y distritos podrán, a través de los concejos municipales y distritales, adoptar el impuesto de alumbrado público.

(...)

ARTÍCULO 350. DESTINACIÓN. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(...)

ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Decreto 1073 de 2015, por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, establece:

“ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

(...)

PARÁGRAFO. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este párrafo” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 314 de 2018, por el cual se transfiere la operación, administración, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público a la Empresa de Servicios Públicos del Distrito de Santa Marta “ESSMAR E.S.P” y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO SEGUNDO. Prestación del servicio. La prestación del servicio no domiciliario de alumbrado público en el Distrito de Santa Marta será prestado y/o atendido de manera directa a partir del primero (1º) de enero de 2019 o la fecha en que finalice el contrato de concesión actual celebrado por la Alcaldía Distrital, por la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SANTA MARTA “ESSMAR ESP”, empresa industrial y comercial del orden público territorial que se encargará de garantizar la OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN, MANTENIMIENTO, MODERNIZACIÓN, REPOSICIÓN Y EXPANSIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha de inicio de actividades de esta.

(...)

ARTÍCULO TERCERO. Cesiones. Ceder a favor de la EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SANTA MARTA “ESSMAR ESP”, con destino a la financiación de la operación del sistema de alumbrado público el cien por ciento (100%) de la totalidad del recaudo por concepto del tributo indirecto de alumbrado público que tiene su hecho generador y causación en la jurisdicción del Distrito de Santa Marta, por el término de treinta (30) años contados a partir de la fecha cierta de inicio de operaciones por parte de la ESSMAR ESP.

PARÁGRAFO PRIMERO. El tributo cedido hará parte del patrimonio de la ESSMAR. Los recursos derivados del tributo de alumbrado público serán destinados por la ESSMAR o la que haga sus veces, para la financiación del SALP y garantizar la OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN, MANTENIMIENTO, MODERNIZACIÓN, REPOSICIÓN Y EXPANSIÓN DEL

SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO en las condiciones fijadas en las normas legales aplicables”.

El Acuerdo 004 de 2016, por el cual se expide el nuevo estatuto tributario del Distrito de Santa Marta y se fijan otras disposiciones, señala:

“CAPÍTULO DÉCIMO SEGUNDO

IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

(...)

ARTÍCULO 190. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo del impuesto de alumbrado público es el Distrito de Santa Marta, a quien corresponde, la administración, control, recaudo, determinación, liquidación, discusión, devolución y cobro de la misma.

(...)

ARTÍCULO 194. COBRO DEL IMPUESTO. El impuesto de al alumbrado público será cobrado mensualmente por la empresa prestadora del servicio de energía eléctrica quien lo facturará y recaudará a nombre del Distrito de Santa Marta sin que para ello requiera de autorización distinta a la que le otorga el presente artículo.

(...)

ARTÍCULO 195. DISTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO. El producto del impuesto al alumbrado público se aplicará al pago del consumo de energía, al costo de la prestación del mismo servicio, a la ejecución de obras de ampliación, modernización y cambio tecnológico en el sistema. Las obras que se realicen y los cambios que se introduzcan deberán proveer por la reducción real de los consumos de energía en la prestación del servicio” (Subrayado fuera del texto).

La Resolución 101 013 de 2022, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, por la cual se establece la metodología para la determinación de costos máximos por la prestación del servicio de alumbrado público, dispone:

“ARTÍCULO 4. RESPONSABILIDAD DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. Conforme lo dispuesto en el Decreto 943 de 2018 contenido en el Decreto 1073 de 2015 o aquellas normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

82. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

83. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

85. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto puede medirse con fiabilidad.

86. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 286 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 422 de 2023, dispone:

"2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están

asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

" CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 421 de 2023, señala:

“La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 1819 de 2016, el Decreto 1073 de 2015 y la Resolución 101 013 de 2022 y el Acuerdo 004 de 2016, se destaca que:

i) Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo.

ii) Le corresponde a los municipios o distritos la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público. Por lo tanto, cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información relacionada con los ingresos, costos y gastos generados para la prestación del servicio de alumbrado público.

iii) El sujeto activo del impuesto de alumbrado público es el municipio o distrito.

iv) La facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público lo debe realizar el municipio o distrito o a través de una empresa prestadora del servicio de energía eléctrica quien lo facturará y recaudará a nombre del municipio o distrito.

iv) Los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse exclusivamente a financiar las actividades que comprende el servicio de alumbrado público.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo al principio contable de esencia sobre forma, el control de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público recae en el municipio o distrito, debido a que es quien espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la prestación del servicio de alumbrado público, además de tener la titularidad de los recursos y la obligación de garantizar que estos se usen para la prestación del servicio de alumbrado público, por lo tanto, el reconocimiento del derecho, el ingreso, los gastos y activos asociados al servicio de alumbrado público le corresponde al Distrito de Santa Marta y no a la E.S.P. del Distrito de Santa Marta.

Así las cosas, a continuación, se señala el tratamiento contable que deberá efectuar la entidad:

1. Reconocimiento del derecho y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público

De conformidad con lo descrito anteriormente y lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el reconocimiento del derecho y del ingreso generado por el impuesto de alumbrado público le corresponde al municipio o distrito, por lo tanto, cuando surja el derecho de cobro originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes y una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, le corresponde al Distrito de Santa Marta reconocer dicho ingreso y cuenta por cobrar, para lo cual, registrará un débito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-

IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

2. Reconocimiento del recaudo de los recursos generados por el impuesto de alumbrado público

Cuando los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público se recauden directamente por la empresa en sus cuentas bancarias, la empresa de servicios públicos registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, con la información que remita la empresa de servicios públicos sobre el recaudo de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público, el Distrito de Santa Marta registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

3. Costos y gastos asociados al servicio de alumbrado público

De conformidad con el párrafo del artículo 2.2.3.6.1.2. del Decreto 1073 de 2015, el Distrito deberá incluir en su información financiera el activo generado, el costo y gasto incurrido o la obligación pagada por las actividades del servicio de alumbrado público.

Así las cosas, cuando la E.S.P. del Distrito de Santa Marta, informe al Distrito sobre la gestión realizada con los recursos, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo generado, el gasto incurrido o la obligación pagada por las actividades del servicio de alumbrado público, las cuales comprenden el suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él y la interventoría en los casos que aplique, de conformidad con la Resolución 101 013 de 2022 de la CREG, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la empresa registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la E.S.P. del Distrito de Santa Marta reconocerá el ingreso por la prestación del servicio al Distrito. Así mismo, reconocerá cada una de las erogaciones incurridas para la generación de este ingreso de acuerdo con la naturaleza del gasto o costo incurrido, y reconocerá los activos y pasivos asociados a dichas erogaciones.

Ahora bien, si en la ejecución de los recursos se construyen o adquieren nuevos activos que serán administrados por la E.S.P. del Distrito de Santa Marta esta realizará el control mediante un registro en cuentas de orden debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por otra parte, si hay lugar a la devolución de recursos, la E.S.P. del Distrito de Santa Marta debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Distrito de Santa Marta registrará un débito en subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para lo anterior, entre la entidad territorial y la empresa de servicios públicos deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Por último, si la empresa no ha aplicado el procedimiento descrito, deberá realizar la aplicación correcta de la normativa vigente para el caso y aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20241100022521 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del diseño y estudio técnico para la construcción de una obra.

Doctora
 DANIELA FLÓREZ JIMÉNEZ
 Almacenista General
 Institución Universitaria Pascual Bravo
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100027812 del 24 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Cordialmente solicito de su colaboración con la emisión de un concepto como respuesta a la siguiente consulta:

Se realizará la contratación de un servicio para el diseño de una obra. Sin embargo, no está confirmado el presupuesto total para la construcción de dicha obra por lo cual no es seguro que se ejecute.

¿Este servicio que se contratará se podría considerar como un activo por sí sólo, aún sin estar seguro de que se lleve a cabo la construcción?”.

Mediante llamada telefónica a la doctora Daniela Flórez Jiménez almacenista general de la entidad, nos aclaró la consulta informándonos lo siguiente: Que la entidad va a contratar la prestación del servicio para la elaboración del diseño y estudio técnico de una construcción, y pregunta ¿si la prestación de este servicio se puede clasificar como un activo o como un gasto?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso”. (Subrayados fuera del texto).

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

CONCLUSIONES

El Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un

recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Así mismo, define los gastos como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

Con base en las definiciones de activo y gasto referidas anteriormente, las erogaciones incurridas en la contratación del servicio para la elaboración del diseño y estudio técnico de una construcción cuyo presupuesto aún no está confirmado y no es seguro que se ejecute la obra, se registrarán como gasto.

Lo anterior, dado que las erogaciones incurridas en el diseño y estudio técnico no se pueden asociar directamente a la construcción y, adicionalmente, debido a la incertidumbre de llevar a cabo la obra, no se cumple la expectativa de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

CONCEPTO No. 20241100022541 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Depuración contable de partidas conciliatorias

Señor
 JORGE HORACIO ZULUAGA HOYOS
 Alcalá, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241400028962 del 29 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta cuánto tiempo puede permanecer una entidad pública, como el Distrito de Santiago de Cali, sin depurar partidas conciliatorias antes de que se generen inconvenientes por parte de los entes de control y se generen riesgos en la información contable.

Por medio de la comunicación con radicado CGN N° 20241030020301 del 07-06-2024, esta entidad realizó traslado de la primera parte de su inquietud a la Contraloría General de la República, por considerarse que dicha entidad es la entidad competente para pronunciarse al respecto.

De conformidad con lo anterior, la CGN por medio de este concepto solo se pronunciará respecto a la inquietud relativa a la depuración de las partidas conciliatorias de la información financiera de las Entidades de Gobierno.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

22. La información financiera de propósito general tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera de propósito general tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma

favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la

materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades deben realizar permanentemente el análisis de la información que tengan registrada en las diferentes subcuentas de su información contable, con el fin de contrastarla y ajustarla con las fuentes de datos que provienen de las dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otros.

Dicho procedimiento también señala que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, contenidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera.

El referido Marco Conceptual señala que las entidades deberán realizar la baja en cuentas cuando la respectiva partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre, por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Teniendo en cuenta lo anterior, las partidas conciliatorias, que pueden surgir de diferentes situaciones, como por ejemplo, consignaciones bancarias no identificadas, cheques girados y no cobrados, conciliaciones bancarias, entre otras, deben ser analizadas por la

entidad contable pública con el fin de establecer su reconocimiento contable, así como su posterior baja en cuentas.

De esta manera, tratándose de partidas que fueron reconocidas como activos, la entidad deberá evaluar si se continúan cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como tales, esto es, si sigue ostentando el control y espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros por dicho activo.

En este caso, si la entidad determina a partir del juicio profesional de los responsables de la elaboración y presentación de los estados financieros, que no se tiene el control sobre el recurso, o se trata de un recurso sobre el cual no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, deberá proceder a realizar su baja en cuentas.

Por otro lado, tratándose de partidas reconocidas como pasivos, la entidad deberá evaluar si se continúan cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como tales, esto es, si se trata de obligaciones presentes de origen legal para cuya liquidación la entidad deberá desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros. Caso en el cual, si la entidad determina que sobre dichas partidas no existe probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros, como la partida dejó de cumplir con los criterios para su reconocimiento como un pasivo, habrá lugar a la realización de la respectiva baja en cuentas.

Así las cosas, respecto a su inquietud se precisa que el proceso de depuración contable de los diferentes elementos de los estados financieros debe realizarse de forma permanente y atendiendo a lo señalado por el principio de Devengo, lo cual implica que cuando dichos elementos dejaron de cumplir los requisitos para su reconocimiento, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su baja en cuentas y proceder a la exclusión de las partidas de los libros de contabilidad.

CONCEPTO No. 20241120015961 DEL 06-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable del contrato interadministrativo entre el Ministerio de Defensa Nacional - Ejército Nacional y la Agencia Logística de las Fuerzas Militares

Doctor
JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador Financiero – Regional Centro
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010010262 del 19 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Logística de las Fuerzas Militares, tiene como parte de su misión el suministro de abastecimiento Clase I (Alimentación) a las fuerzas militares de la República de Colombia a través de contratos interadministrativos, bajo distintas modalidades de alimentación, entre las cuales se encuentran las siguientes:

1. ABASTECIMIENTO DE VIVERES SECOS Y FRESCOS EN ESPECIE:

El cual comprende el suministro de productos de víveres frescos y secos entregados a las unidades militares (comercialización).

2. ORDEN DE PAGO PARA VIVERES FRESCOS:

Mediante el cual se suministra en dinero el 50% del consolidado de alimentación y se realiza el pago a la tesorería de cada unidad militar.

3. ABASTECIMIENTO DE COMIDA CALIENTE EN LOS COMEDORES DE TROPA:

Mediante el cual la Agencia Logística a través de su logística y operación, en cada comedor de tropa prepara platos de comida caliente que comprenden desayuno, refrigerio, almuerzo y cena y son entregados a cada soldado de la patria (producción).

Estas modalidades de abastecimiento son manejadas en unidades de negocio, sin embargo se solicita amablemente el tratamiento contable de lo siguiente:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe aplicar para cada una de las modalidades de alimentación al momento de generar la factura de venta (ingreso para la Agencia Logística), a sabiendas que la Agencia Logística discrimina y detalla sus operaciones por unidades de negocio de comercialización y producción pero la facturación electrónica de venta se genera por el producto de estancias de alimentación suministradas, ya que con el valor de la partida de alimentación es que se realiza el suministro por cada modalidad, es decir, la forma de tasar las tres modalidades, es la partida de alimentación que a la fecha corresponde a 16.691 pesos por cada soldado?

2. Para la segunda modalidad de abastecimiento de orden de pago para víveres frescos en dinero ¿cuál es el tratamiento contable que se debe tener en cuenta al momento que la Agencia Logística realiza el giro de dinero a cada tesorería de las unidades militares? y ¿cuál es el tratamiento contable que se debe generar al momento de generar el cobro a cada fuerza a través de la factura electrónica de venta?"

Adicionalmente, con el objetivo de ampliar la información y conocer de la operatividad del contrato, se realizó mesa de trabajo el 11 de abril de 2024 a través de la plataforma Google Meet, a la que asistió la doctora Yuri Andrea Torres A., Coordinadora Financiera de la Regional Amazonia; en donde se expuso que la facturación y el reconocimiento del ingreso lo realiza la oficina principal y las oficinas regionales se encargan de la ejecución del contrato, esto es, la comercialización de los víveres o la preparación de la comida caliente, pero es la principal quien hace la facturación.

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo No. 039-DIADQ-DIPER-2023 celebrado entre el Ministerio de Defensa Nacional - Ejército Nacional y la Agencia Logística de las Fuerzas Militares (Contratista), señala:

"CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: EL CONTRATISTA SE OBLIGA CON EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL - EJERCITO NACIONAL, AL ABASTECIMIENTO DE ESTANCIAS DE ALIMENTACIÓN CON DESTINO AL PERSONAL DE SOLDADOS Y ALUMNOS DE LAS UNIDADES MILITARES DEL EJÉRCITO NACIONAL, de acuerdo anexo No 1 de este contrato, el anexo No. 2 de la solicitud de oferta del proceso, adenda No. 1 y la oferta presentada por el contratista, que hacen parte integral del presente contrato.

CLÁUSULA SEGUNDA. - VALOR: El valor del presente contrato es hasta por la suma de: (...) discriminados así:

DETALLE	CANTIDAD ESTANCIAS	VALOR ESTANCIA	VALOR TOTAL
SOLDADOS			
PARTIDA DIARIA DE ALIMENTACIÓN	26.447.365	\$ 16.691,00	\$ 441.432.969.215,00
AJUSTE A PRESUPUESTO			\$ 5.379,00
VALOR TOTAL SOLDADOS			\$ 441.432.974.594,00
ALUMNOS			
PARTIDA DIARIA DE ALIMENTACIÓN	1.021.633	\$ 16.691,00	\$ 17.052.076.403,00
AJUSTE A PRESUPUESTO			\$ 2.753,00
VALOR TOTAL ALUMNOS			\$ 17.052.079.156,00
TOTAL			\$ 458.485.053.750,00

(...)

CLÁUSULA TERCERA. FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: (...)

a) **PAGOS PARCIALES MENSUALES, CONTRA ENTREGAS PARCIALES:** Durante los últimos cinco (5) días hábiles de cada mes, se cancelará el valor del abastecimiento suministrado por el proveedor a las unidades militares beneficiarias del contrato, correspondientes al período comprendido entre el día 01 al día 20 de cada mes, (...)

b) **PAGOS PARCIALES MENSUALES, CONTRA ENTREGAS PARCIALES:** se pagará el saldo de las mensualidades señaladas en el punto anterior y correspondiente al período comprendido entre el día 21 al último día de cada mes, el valor restante del abastecimiento de estancias de alimentación de cada mes, el cual se cancelará dentro de los siete (7) días hábiles siguientes a la suscripción del acta de cruce de cuentas mensual y recibo a satisfacción a nivel nacional al cierre del mes abastecido, (...)

(...)

CLÁUSULA SEXTA. – DESCRIPCIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL OBJETO DEL CONTRATO: El objeto del presente contrato deberá entregarse de acuerdo con las especificaciones técnicas consignadas en la solicitud de oferta, el anexo 1 de este contrato, el anexo No 2 de la solicitud de oferta, la Adenda No. 1 y la oferta del CONTRATISTA, que hacen parte integral del presente contrato.

(...)

ANEXO 1

ASPECTOS TECNICOS PARA EL ABASTECIMIENTO DE ESTANCIAS DE ALIMENTACION.

El abastecimiento de estancias de alimentación al personal de soldados se suministrará bajo los siguientes requerimientos técnicos de obligatorio cumplimiento:

(...)

	El proveedor atenderá los requerimientos de las unidades militares de acuerdo con las siguientes modalidades: 1). ABASTECIMIENTO DE VÍVERES SECOS Y FRESCOS EN ESPECIE: Los administradores de la partida de alimentación de las unidades centralizadoras y centralizadas, recibirán del proveedor la relación de productos, precios, fichas técnicas, presentación y calidad de los víveres secos y frescos ofrecidos a las
--	--

ADMINISTRACIÓN	<p> unidades militares, quince (15) días antes de finalizar el trimestre para los víveres secos y el día 15 de cada mes para los víveres frescos. </p> <p> El proveedor debe tener el stock de víveres necesarios para atender los requerimientos de las unidades oportunamente. </p> <p> (...) </p> <p> El proveedor suministrará los víveres secos y/o frescos en los sitios previstos en el anexo de puntos de entrega, garantizando la calidad de los productos de acuerdo a especificaciones técnicas, los precios de las cotizaciones que alleguen, para los víveres secos se mantendrán por periodos de tres meses y de un mes para los frescos, (...) </p>
ADMINISTRACIÓN	<p> 2). ORDEN DE PAGO PARA VÍVERES FRESCOS: Una vez consolidado el ciclo de abastecimientos de víveres frescos por parte de los administradores de la partida de alimentación y los suboficiales de abastecimientos de las unidades, estos deberán solicitar a la Agencia Logística con 08 días hábiles de anticipación, la orden de pago para víveres frescos mediante (solicitud de giro) debidamente firmado por el administrador de la partida y el ordenador de gasto o comandante de la unidad responsable del control de la partida de alimentación de la Unidad centralizadora de acuerdo con el porcentaje determinado en las planillas de abastecimiento que debe ser el (50%) del valor de la estancia, el proveedor no debe autorizar la Orden de pago por encima de este porcentaje. </p> <p> (...) </p> <p> El proveedor, Agenda Logística, dentro de los 08 días hábiles de recibida la solicitud en la respectiva regional de la ALFM, efectuará el giro por concepto de víveres frescos, únicamente a las cuentas corrientes creadas y autorizadas por la DIFIN para tal fin, (...) </p>
ADMINISTRACIÓN	<p> 3). ABASTECIMIENTO DE COMIDA CALIENTE EN LOS COMEDORES DE TROPA: </p> <p> El abastecimiento de comida caliente se prestará en los comedores de tropa, la administración de estos estará a cargo del proveedor, garantizando el suministro conforme a la tabla de porciones y gramaje establecida en el presente proceso, con el personal que se relaciona a continuación; el Ejército Nacional apoyará con Soldados en calidad de auxiliares de cocina, los cuales deberán ser capacitados por el proveedor en el curso de </p>

	manipulación de alimentos, su permanencia será mínimo de cuatro (04) a seis (6) meses. (...)
--	---

(...)”

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

”5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del

patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

8. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

9. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

12. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

13. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de ingresos de transacciones con contraprestación establece que los ingresos con contraprestación son los que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios, entre otros. Además, el criterio para el reconocimiento de dichos ingresos se aplicará por separado a cada transacción, sin embargo, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación.

Ahora bien, de conformidad con el principio de contabilidad pública de devengo, contenido en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Así mismo, atendiendo al principio de asociación se deberán reconocer los costos y gastos necesarios para la obtención de ingresos con contraprestación.

Adicionalmente, el principio de esencia sobre forma señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal, en ese sentido la entidad hará el registro contable de la transacción en el momento en que se den las condiciones para reconocer el derecho y el ingreso con independencia de la desagregación de la factura de venta y el momento de su generación.

Con base en lo anterior y en el entendido que la Agencia Logística de las Fuerzas Militares es una única entidad contable y que para efectos administrativos se divide en regionales, la Agencia realizará la contabilización de la siguiente manera:

- Reconocimiento contable del ingreso por el abastecimiento de víveres secos y frescos en especie

Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán cuando se cumplan las siguientes condiciones: la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes, la entidad no conserva ninguna implicación en la gestión de los bienes vendidos ni retiene el control efectivo sobre estos, los ingresos y costos pueden medirse con fiabilidad y es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados a la venta de estos.

Por lo anterior, cuando la Agencia Logística de las Fuerzas Militares cumpla los criterios mencionados para el reconocimiento del ingreso y, por lo tanto, tenga el derecho al cobro, debitará la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE

BIENES y acreditará la subcuenta 421065-Víveres y rancho de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Simultáneamente, registrará el costo de los bienes debitando la subcuenta 621025-Víveres y rancho de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y acreditará la subcuenta 151065-Víveres y rancho de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

- Reconocimiento contable del ingreso por el abastecimiento de comida caliente en los comedores de tropa

Cuando haya surgido el derecho de cobro del servicio de abastecimiento de comida caliente, la Agencia debitará la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Además, registrará el costo debitando la subcuenta 639090-Otros servicios de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS. Cabe aclarar, que las erogaciones incurridas por la Agencia relacionadas directamente con la prestación del servicio de abastecimiento de comida caliente se acumularán como costo al debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS.

- Reconocimiento contable del ingreso por la orden de pago para víveres frescos

La Agencia Logística de las Fuerzas Militares en el momento en el que gire el dinero para los víveres frescos a cada tesorería de las unidades militares, de conformidad con lo establecido en el convenio, registrará un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ahora bien, cuando el Ministerio de Defensa Nacional realice el pago, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En todo caso, se recomienda que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas u oficinas regionales fuentes de la información; para que los activos, pasivos, ingresos, gastos o costos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas en aquellas operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. En este caso, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y el Ministerio de Defensa Nacional - Ejército Nacional.

CONCEPTO No. 20241120019151 DEL 19-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable del patrimonio autónomo señalado en el artículo 3º del Decreto 903 del 2017.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del patrimonio autónomo señalado en el artículo 3º del Decreto 903 del 2017.

Doctora
 LUCY AMANDA ROMERO LARA
 Gerencia Financiera
 Sociedad de Activos Especiales S.A.S.
 Bogotá D.C.

Doctora
 PATRICIA TOBÓN YAGARÍ
 Directora
 Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010055812 del 04 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta radicada por la Sociedad de Activos Especiales con el N° 20230010022902 del 12 de mayo de 2023 se señala:

"... solicitamos a la Contaduría General de la Nación un concepto sobre el reconocimiento del Patrimonio Autónomo definido en el artículo 3 del decreto Ley 903 del 29 de mayo de 2017 del Departamento Administrativo de la Presidencia, en los Estados Financieros de la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S.

Con el fin de precisar la consulta presentamos a continuación los antecedentes sobre el tema.

(...)

El 29 de mayo de 2017 el Departamento Administrativo de la Presidencia profirió el Decreto Ley 903, con el objeto de crear el mecanismo jurídico para la recepción de los bienes y activos que las extintas FARC EP se comprometieron a entregar para reparar a las víctimas del conflicto armado.

(...)

El artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, ordenó la creación del patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales inventariados por las FARC-EP, en cumplimiento del subpunto 5.1.3.7 del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera (en adelante "Acuerdo Final") conforme a lo establecido en el subpunto 3.1.1.3. de este mismo Acuerdo. El objetivo de este patrimonio autónomo es la reparación material de las víctimas del conflicto armado, en el marco de las medidas de reparación integral. La administración del fondo fiduciario la hará la entidad que defina el Gobierno nacional conforme la normativa aplicable.

En virtud del artículo 1º del Decreto 1407 de 2017, se designó a la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S. como administradora del Patrimonio Autónomo establecido en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017.

Los Decretos 1407 y 1535 de 2017 reglamentan los mecanismos de administración que permiten a la Sociedad de Activos Especiales la gestión de los bienes incluidos en el inventario previsto en el Decreto Ley 903 de 2017.

En abril de 2021 fue suscrito el contrato 031, siendo la Sociedad de Activos Especiales el contratante, el Consorcio Fondo Víctimas 2021 el contratista, el Fideicomitente el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE, y la entidad beneficiaria la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas.

(...)

Solicitamos nos indique si en los estados financieros de la Sociedad de Activos Especiales (SAE) S.A.S. debe estar reconocido el Patrimonio Autónomo definido en el artículo 3, del decreto Ley 903 del 29 de mayo de 2017, en donde el Fideicomitente es el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República – DAPRE, la Entidad beneficiaria Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas”.

Como respuesta a la solicitud anterior, la CGN citó a una mesa de trabajo, la cual se realizó el 05 de julio de 2023 y se contó con la asistencia de funcionarios de la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. - SAE y del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República - DAPRE. En la mesa se revisaron los antecedentes legales que soportan la creación del Patrimonio Autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia - P.A. del DAPRE, la delegación de funciones de parte del DAPRE a la SAE, el contrato de fiducia, la designación de la Unidad para la Atención y la Reparación Integral a las Víctimas - UARIV como beneficiaria del P.A. del DAPRE. La SAE expresó las consideraciones por las cuales estima que no le corresponde el reconocimiento de los recursos del P.A. del DAPRE en su información financiera. El DAPRE, por su parte, señala que a partir de la delegación tampoco reconoce en su información financiera los hechos relacionados con dicho patrimonio autónomo. En esta ocasión la UARIV no participó de la mesa de trabajo, por lo que se determinó la necesidad de llevar a cabo una nueva mesa de trabajo en la que se pudiera contar con la participación de esta entidad.

Es así como la nueva mesa de trabajo se llevó a cabo el 20 de diciembre de 2023, en la cual se contó con la asistencia de funcionarios de todas las entidades que tienen relación con los recursos del P.A. del DAPRE y en especial se señaló lo siguiente:

La UARIV señala que solamente reconoce y responde por los recursos que le fueron girados a sus cuentas bancarias, los cuales se reconocieron como ingresos y posteriormente como gastos al efectuar la entrega de los recursos a los beneficiarios finales, esto es, a las víctimas. Los demás bienes, recursos e información manejada a través del patrimonio autónomo no se tienen incorporados en la contabilidad de la UARIV, ya que estos nunca le fueron entregados y nunca estuvieron bajo su administración, siempre estuvieron bajo la administración de la SAE. Sobre estos recursos, la UARIV solo indicaba quienes iban a ser los beneficiarios finales y el P.A. del DAPRE hacía los giros directamente a estos beneficiarios.

La SAE expresa que la entidad es un medio, que efectúa la administración, teniendo en cuenta que es el P.A. del DAPRE la entidad que recibe los recursos, hay una entidad que define el uso de los recursos, también hay un consejo fiduciario y un comité fiduciario. De manera tal que la SAE solo recibe instrucciones y ejecuta, por lo que sobre el particular no tiene la titularidad ni el control de los recursos, solo es un medio para su ejecución. Así pues, la SAE recibe, almacena, administra y hace todo el proceso de monetización para poder transferir los recursos líquidos obtenidos de la venta al P.A. del DAPRE, recursos que posteriormente serán destinados a la reparación de las víctimas. Siendo la UARIV la entidad que define a quién efectuar los pagos, ninguna otra entidad puede dar instrucciones sobre los beneficiarios de los recursos, y no existe una destinación diferente.

Por su parte el DAPRE, informa que después de indagar internamente concluye que esta entidad está como espectadora por cuando desde que se designó a la SAE como administradora del P.A. establecido en el artículo 3 del Decreto Ley 903 de 2017, no toma

parte en las actuaciones respecto al manejo de los recursos, y que su única participación es ser parte del Comité Fiduciario.

Finalmente, en dicha reunión la CGN advierte que es preocupante que la información financiera del sector público esté incompleta, al no incluir la totalidad de los gastos y de los bienes relacionado con el Fondo de Víctimas, que corresponde a los recursos administrados a través del P.A. del DAPRE, lo cual implica que la trazabilidad de la gestión que está efectuando la Nación no se ve reflejada en la información financiera. Por lo que, se analizará la información al interior de la CGN para llegar a un consenso respecto al tratamiento contable que deben efectuar las entidades involucradas con los recursos administrados por la SAE mediante el P.A. del DAPRE.

Al respecto, se llevaron a cabo reuniones al interior de la CGN el 16 de enero y el 28 de mayo de 2024. En dichas reuniones fueron atendidos y estudiados los argumentos presentados por las entidades involucradas con el manejo de los recursos del Fondo de Víctimas a través del P.A. del DAPRE, y además se observaron las siguientes consideraciones para determinar el tratamiento contable de los recursos.

Adicionalmente, a través de comunicación telefónica del 14 de junio de 2024 la doctora Lucy Amanda Romero, funcionaria de la SAE, indica que no se recibirán bienes o recursos adicionales a los que ya fueron entregados por las FARC EP.

CONSIDERACIONES

La Ley 1448 de 2011, por la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 166. DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN A LAS VÍCTIMAS. Créase la Unidad de Atención y Reparación Integral a las Víctimas como una Unidad Administrativa Especial con personería jurídica y autonomía administrativa y patrimonial, adscrita al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

(...)

ARTÍCULO 168. DE LAS FUNCIONES DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN INTEGRAL A LAS VÍCTIMAS. La Unidad Administrativa Especial de Atención y Reparación Integral a las víctimas coordinará de manera ordenada, sistemática, coherente, eficiente y armónica las actuaciones de las entidades que conforman el Sistema Nacional de Atención y Reparación a las Víctimas en lo que se refiere a la ejecución e implementación de la política pública de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas y asumirá las competencias de coordinación señaladas en las Leyes 387, 418 de 1997, 975 de 2005, 1190 de 2008, y en las demás normas que regulen la

coordinación de políticas encaminadas a satisfacer los derechos a la verdad, justicia y reparación de las víctimas. Además, le corresponde cumplir las siguientes funciones:

1. Aportar los insumos necesarios para el diseño, adopción y evaluación de la política pública de atención y reparación integral a las víctimas.

(...)

7. Administrar los recursos necesarios y hacer entrega a las víctimas de la indemnización por vía administrativa de que trata la presente ley.

(...)

12. Definir los criterios y suministrar los insumos necesarios para diseñar las medidas de reparación colectiva de acuerdo a los artículos 151 y 152, e implementar las medidas de reparación colectiva adoptadas por el Comité Ejecutivo de Atención y Reparación a las víctimas” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 1081 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República, dispone:

“ARTÍCULO 2.5.1.2. Transferencia de los bienes monetizados y no monetizados al patrimonio autónomo. Una vez se cree el Patrimonio Autónomo de que trata el Decreto Ley 903 de 2017, los bienes monetizados y no monetizados recibidos por entrega voluntaria de sus propietarios y/o poseedores y/o tenedores y/u ocupantes, sin limitaciones al derecho de dominio ni gravámenes, y sin oposiciones, que no sean susceptibles de registro, serán transferidos mediante acto administrativo expedido por la SAE S.A.S. Aquellos bienes susceptibles de registro, si bien serán recibidos física y materialmente por la (SAE) S.A.S., solo serán transferidos formalmente al patrimonio autónomo atendiendo las reglas contenidas en, el artículo 2.5.1.8. del presente decreto.

(...)

Artículo 2.5.1.5. Mecanismos de administración. La SAE S.A.S. administrará los bienes de acuerdo con los distintos mecanismos establecidos en la Metodología de Administración de los Bienes del Frisco con el fin de procurar que los bienes sean o continúen siendo productivos y evitar que su conservación y custodia genere erogaciones para el presupuesto público. Dentro de los mecanismos, la SAE S.A.S. podrá celebrar cualquier acto y/o contrato que permita una eficiente administración de los bienes y recursos.

(...)

Artículo 2.5.1.6. Medida de administración. Para los bienes inventariados sujetos a registro, la SAE S.A.S. expedirá acto administrativo mediante el cual asume la

administración de los mismos, el cual deberá ser inscrito ante las autoridades de registro competentes. La inscripción del acto administrativo tiene como finalidad darle publicidad a la vinculación del bien en el inventario de las FARC-EP.

Artículo 2.5.1.7. Enajenación de bienes. La SAE S.A.S. podrá enajenar los bienes de que trata este decreto. La enajenación se realizará mediante los mecanismos de comercialización dispuestos para los bienes del Frisco en el Decreto 2136 de 2015 y en las hipótesis y bajo las condiciones del Decreto 1407 de 2017, en lo aplicable.

ARTÍCULO 2.5.1.8. Transferencia de dominio al Patrimonio Autónomo. La transferencia de dominio al Patrimonio Autónomo se efectuará dependiendo de la naturaleza de los bienes. En tratándose de bienes no sujetos a registro, la transferencia de dominio se realizará mediante acto administrativo expedido por la SAE S.A.S.

Para bienes sujetos a registro, en la diligencia de entrega material, los propietarios manifestarán su intención de declarar la transferencia de dominio a favor del Estado. Dicha manifestación deberá concretarse en un documento debidamente suscrito por el propietario y el representante legal de la SAE S.A.S.

(...)

Artículo 2.5.1.10. Divisas, oro, plata, platino, joyas y piedras preciosas. La SAE S.A.S., en su condición de administrador de divisas, podrá enajenarlas a los intermediarios del mercado cambiado o entregarlas al Banco de la República para su depósito en custodia o enajenación. La SAE S.A.S., en su condición de administrador de oro, plata, platino, joyas y piedras preciosas podrá constituir depósitos en custodia en el Banco de la República de estos activos.

A estos efectos la SAE S.A.S. suscribirá con el Banco de la República convenio interadministrativo en el que se establezcan, entre otros, su naturaleza, objeto, los términos, plazos, oportunidad, condiciones y procedimientos aplicables.

Artículo 2.5.1.11. Delegación. Autorícese al Departamento Administrativo de Presidencia de la República para que delegue las funciones asignadas en el artículo 3º 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 2º. 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 1º. 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.

CONCEPTO No. 20241120021231 DEL 28-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Inviabilidad de dejar de reconocer hechos económicos conforme a los principios de devengo y esencia sobre forma, en atención a lo señalado en un convenio u otro instrumento jurídico Tratamiento contable de los recursos recibidos en administración

Doctor
 WILSON ENRIQUE CASTRILLÓN DUQUE
 Subgerente General de Gestión Corporativa
 Agencia para la Infraestructura del Meta
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010022682 del 24 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La agencia suscribió un convenio en el año 2010 con la Universidad de Cundinamarca “UDEC” con el objeto de ejecutar el componente de interventoría de cada proyecto, de tal convenio se desprendieron 20 contratos interadministrativos, de los cuales 11 se encuentran demandados y 9 perdieron competencia por caducidad. De lo anterior se desprenden aproximadamente 244 proyectos de interventoría.

A la fecha la UDEC terminó los proyectos, pero no liquidó los contratos, dejando de cobrar el trabajo realizado por razones ajenas a nuestra voluntad. Teniéndose en cuenta esto, solicito concepto a ustedes de cómo la Agencia puede amortizar el anticipo que se entregó en el momento, si a la fecha el contratista no ha cobrado y al pasar más de 10 años ya perdieron competencia para hacerlo”.

El 30 de mayo de 2024, se realizó una mesa de trabajo con algunos miembros de la AIM, con el propósito de ampliar el contexto de la consulta y se realizaron las siguientes precisiones:

1. La AIM giró unos anticipos del cincuenta (50%) a la UDEC en virtud de los contratos de interventoría y del respectivo contrato de obra, pero como la UDEC no envió las cuentas de cobro y la lista de chequeo definida como la herramienta para amortizar el anticipo, el mismo no se efectuó.

Por lo cual, la primera inquietud es cómo se depura o amortiza el cincuenta por ciento (50%) del anticipo, en atención a que la UDEC no cumplió con las formalidades establecidas para realizar tal amortización, pese a que sí cumplió con el objeto convenido porque la AIM tiene las actas de recibo final de obra e interventoría.

2. La AIM tiene en este momento en su tesorería los recursos del cincuenta por ciento (50%) restantes del convenio celebrado con la UDEC, y quieren reintegrar esos recursos al Departamento del Meta, en tanto la UDEC ya no puede cobrarlos y todos los recursos, incluyendo el valor que entregaron como anticipo a la UDEC corresponden a recursos entregados en administración por el Departamento del Meta a la AIM.

Por lo cual, la segunda inquietud es cómo se realizaría el reintegro de los recursos que están en las cuentas bancarias de la AIM, teniendo en cuenta que fueron recursos recibidos en administración por parte del Departamento del Meta.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y

aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la

corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, (con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

De conformidad con lo señalado por el principio de Devengo de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se debe efectuar cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por otro lado, el principio de esencia sobre forma señalado en dicho Marco Conceptual, establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen

atendiendo a su esencia económica; por lo cual, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

De conformidad con lo anterior, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben realizar el reconocimiento contable de todos sus hechos económicos conforme a lo dispuesto en la regulación contable pública que les sea aplicable, con independencia de que celebren actos jurídicos en donde se establezcan trámites adicionales a los señalados en la normativa expedida por la CGN para realizar los reconocimientos contables, por cuanto la información financiera de las entidades debe cumplir con la característica fundamental de representación fiel.

Teniendo en cuenta lo anterior, se debió amortizar el anticipo entregado a la UDEC, en la medida en que se hubieran ejecutado los recursos en cumplimiento del objeto convenido en el respectivo acto jurídico, con independencia de la lista de chequeo o cuenta de cobro o documento adicional, establecido para la amortización contable en el acto jurídico.

Lo anterior, en atención a que de su consulta se deriva que existe conflicto entre el principio de devengo y lo señalado en el instrumento jurídico, por lo que en aplicación del principio de esencia sobre forma prima la esencia económica, de modo que el reconocimiento contable de los hechos económicos debieron realizarse cuando estos sucedieron y siguiendo los lineamientos señalados en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 2

Conforme a lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, es preciso señalar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o presupuestal relativos a la viabilidad de realizar la devolución de los recursos recibidos en administración al Departamento del Meta. Por lo cual, por medio de este concepto únicamente se establecerá el tratamiento contable de la amortización del anticipo entregado y la posible devolución del cincuenta por ciento (50%) de los recursos recibidos en administración que no fueron cobrados por la UDEC, pero no se definirá si dicha devolución es procedente o jurídicamente viable.

Hecha esta precisión, se tiene que el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo Para Entidades de Gobierno, señala que la entidad que controla los recursos, en este caso el Departamento del Meta, registrará los activos,

pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra, en este caso la AIM.

En virtud de lo anterior, cuando el Departamento del Meta le entregó los recursos a la AIM, esta debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la AIM entregó el anticipo a la UDEC debió disminuir el valor de los recursos recibidos del Departamento debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Asimismo, la AIM debió informar al Departamento la entrega del anticipo, para que este reclasificara el valor del anticipo mediante un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Conforme a lo señalado en la respuesta anterior, en la medida en que se cumplieron las obligaciones de la UDEC y se ejecutaron los recursos, la AIM debió informar al Departamento para que este amortizara el anticipo entregado debitando la subcuenta 511173-Interventorías, auditorías y evaluaciones de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración señala que las entidades involucradas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos, y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Así las cosas, dado que la AIM no realizó los registros de la manera señalada y reconoció en su información financiera el anticipo entregado a la UDEC, este hecho corresponde a un error contable, que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual, la AIM debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Ahora bien, en caso de que la AIM reintegre el otro cincuenta por ciento (50%) de los recursos al Departamento del Meta, deberá realizar el reconocimiento contable de la devolución debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-

RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Simultáneamente, el Departamento del Meta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100017801 del 28-05-2024

1.2 NORMAS

1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

CONCEPTO No. 20241100001181 DEL 22-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Deterioro de las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056452 del 7 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

“Con motivo de la auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República (CGR) al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General correspondiente a la vigencia 2022, se generó una observación que fue respondida por parte de la Subdirección Financiera con base en los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de las inversiones de administración de liquidez.

No obstante, en el informe final de la auditoría financiera la CGR planteó un hallazgo en los siguientes términos:

‘HALLAZGO No. 2 INVERSIÓN CALDESA

(...) De la evaluación y análisis realizada por la CGR a la cuenta 1224 - Inversiones de Administración de Liquidez al Costo, se evidenció que el MHCP registra en las inversiones de administración de liquidez (...) \$130.537.273 que representan una participación del

15.38%, sobre las cuales no se evidenciaron las verificaciones realizadas al cierre para reconocer deterioro sobre la partida. Lo anterior sustentado en:

1. La situación financiera del emisor de las acciones, dado que se encuentra en proceso de liquidación judicial.

2. Como resultado del proceso de liquidación, desde el 2020 ha efectuado entrega de inmuebles según consta en información de la Superintendencia de Sociedades, aspecto conocido por el MHCP – UGG, toda vez que recibió la participación en un bien inmueble.

Las entregas de bienes reducen el patrimonio de la entidad y afectan el valor de las participaciones a los asociados, lo cual impacta el riesgo de liquidez a que está sujeta la inversión.

Lo anterior genera como consecuencia una subestimación de la cuenta de Gastos por deterioro de inversiones (534603) por \$130.537.273 con su correspondiente contrapartida en la cuenta 128042 Deterioro acumulado de inversiones. (...).

RESPUESTA DEL MHCP

El MHCP mediante oficio 2-2023-020433 del 27 de abril de 2023 señaló:

`(...)

(...) el análisis de indicios de deterioro de la inversión en Cales y Derivados de la Sierra arrojó como resultado que 'El valor en libros es menor al valor patrimonial', razón por la cual, y dado que no procedía, no se efectuó la correspondiente medición.

(...) con respecto a los bienes adjudicados al MHCP, es pertinente señalar que en el proceso de análisis de indicios y medición del deterioro de valor de la inversión, se tuvo en consideración el hecho de que mediante Acta de Audiencia de Adjudicación de Bienes, de fecha 15 de noviembre de 2018, se estableció que en su condición de acreedor interno al MHCP le fue asignado el 12.8077% del total de los bienes tasados en la suma de \$6.958.827.038, es decir, la suma de \$891.265.690,55, cifra muy superior al valor registrado como inversión que asciende a \$130.537.273,52, razón por la cual tampoco se estimó que hubiera lugar a la medición de deterioro.

Así las cosas, (...), no se considera que exista subestimación de la cuenta de Gastos por deterioro de inversiones (...).

ANÁLISIS DE LA RESPUESTA

El MHCP presenta la información contenida en las notas a los estados financieros, en la cual evidencia la existencia de 600.000.000 de acciones, equivalentes al 15.38% por

\$130.537.273, la cual guarda consistencia con las cifras y porcentajes presentados en el hallazgo.

(...)

Por otra parte, el MHCP señala que no realizó la medición del deterioro para Caldesa porque "El valor en libros es menor al valor patrimonial", sobre lo cual: i) no aportó documento que respalde el valor patrimonial de la inversión a 31 de diciembre del 2022, a fin de compararlo con el valor en libros y ii) El MHCP no demostró el seguimiento y el estado de liquidación de Caldesa, sobre el cual hay evidencia de adjudicación de bienes a acreedores internos, aspecto relevante considerando que de acuerdo con la Ley 1116 de 2006, solo los bienes remanentes son adjudicados a los socios o accionistas de una sociedad a prorrata de sus aportes.

Al ser los bienes remanentes los que corresponden a los accionistas internos, se deduce que la empresa no tiene un patrimonio que respalde el valor de acciones que tiene registradas el MCHP. Adicionalmente, al estar registradas como inversiones de liquidez, no resultaría fácil su conversión a efectivo dado el estado de liquidación judicial de la compañía, aspectos que igualmente son considerados al momento de evaluación del deterioro.

Con la adjudicación del bien al MHCP como acreedor interno de la sociedad, se infiere la existencia de condiciones ciertas de deterioro, lo cual acorde con lo establecido en la normatividad contable, debe dar lugar a su análisis y registro, más aún, considerando la esencia económica de este tipo de inversión y el principio de esencia sobre forma, y no centrarlo exclusivamente al valor patrimonial de la inversión, razón por la cual no se desvirtúa el hallazgo expuesto por la CGR'.

Así las cosas, toda vez existe divergencia entre lo interpretado por la Contraloría General de la República y lo realizado por el Ministerio de Hacienda y crédito Público, y que se requiere precisar si para la vigencia 2023 debe realizarse algún tipo de ajuste, de manera atenta se solicita concepto acerca de la pertinencia o no de registrar deterioro de valor con respecto a la inversión en CALDESA y, en caso afirmativo, cuál debería ser el tratamiento contable adecuado del deterioro de valor de la inversión teniendo en cuenta que se trata de una entidad en liquidación, y sobre la que se ha dispuesto la adjudicación de bienes por una cifra muy superior (\$891.265.690,55) al valor registrado como inversión (\$130.537.273,52) bienes sobre los cuales no se tiene aún el control porque se encuentran en el proceso legal del traspaso al MHCP".

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

(...)

1.4. Medición posterior

(...)

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

50. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

51. El deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

52. El deterioro podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

(...)

1.6. Baja en cuentas

64. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una inversión de administración de liquidez cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores y el valor de la contraprestación recibida, si existiere, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para

tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) ha clasificado la inversión de administración de liquidez en CALDESA, en la categoría del costo, con posterioridad a su reconocimiento, la entidad continuará midiéndola al costo y estimará el deterioro del valor del activo si hay lugar a este.

De acuerdo con la Norma de inversiones de administración de liquidez, el deterioro corresponde a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de su participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor; y

su afectación se hará solo hasta el nivel en el cual el valor en libros de la inversión llegue a cero. En este punto la entidad dejará de reconocer pérdidas por deterioro.

En ese sentido, el MHCP deberá evaluar con la información interna o externa disponible en cada periodo contable, y a pesar del proceso de liquidación de Cales y derivados de la Sierra S.A. que incluye la entrega de bienes, el valor de su participación en la empresa en liquidación. Si el valor derivado de la participación es menor al registrado en sus libros deberá reconocer el deterioro del valor de la inversión, de lo contrario no procederá su reconocimiento.

Así pues, si la entidad debía reconocer el deterioro, pero no lo hizo, deberá corregir dicho error en las partidas del activo afectadas por el equívoco, y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por otro lado, cuando los bienes que la empresa transfiere al MHCP con ocasión a la liquidación de la inversión, cumplan con la definición de activo para su reconocimiento por parte del MHCP, este deberá dar disminuir el valor en libros de la inversión y en caso de existir alguna diferencia entre este y el valor de la contraprestación recibida, deberá reconocer un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20241100014181 DEL 02-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la inversión de la reserva técnica y del patrimonio adecuado.

Doctora
 LUZ FANY VACA GUTIÉRREZ
 Directora General - E
 Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010003222 del 22 de enero de 2024, cuyo contexto fue ampliado mediante el radicado N° 20240010015412 del 15 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La entidad Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia como entidad adaptada en salud en aplicación del decreto 780/2016 ‘Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social’ Capítulo 2 Condiciones de habilitación Financiera y Decreto 1492 de 2022 ‘Por el cual se modifican los artículos 2.1.11.11, 2.5.2.2.1.7 y 2.5.2.2.1.20 del Decreto 780 de 2016 en relación con el cálculo del Patrimonio Adecuado y se dictan otras disposiciones’.

Bajo este marco normativo la entidad ha venido gestionando y avanzando en lo dispuesto en el decreto 780/2016 Condiciones financiera y de solvencia requeridas para el desarrollo de las actividades relativas al plan obligatorio de salud frente a cada artículo que compone las condiciones financieras de la entidad así:

Artículo 2.5.2.2.1.5 Capital Mínimo: La entidad no cumple con esta condición financiera establecidas en el decreto 780 de 2016 debido a que en los estados financieros de la unidad ejecutora 19-14-01 Salud, en la cuenta 3105 denominada Capital fiscal el valor asciende al valor de \$4.553.181.189,17 debiendo ser de 10.859. millones

Artículo 2.5.2.2.1.7 Patrimonio adecuado modificado por el decreto 1492 de 2022: La entidad no cumple con esta condición financiera establecidas en el decreto 780 de 2016 debido a que en el estado financiero de la unidad ejecutora 19-14-01 Salud, en la cuenta 3105 denominada Capital fiscal el valor asciende al valor de \$4.553.181.189,17, debiendo ser 10.859. millones.

Artículo 2.5.2.2.1.9 Reservas Técnicas: Frente a este artículo la entidad desde la vigencia 2018 viene reflejando en sus estados financieros el cálculo de la reserva técnica de la reserva para obligaciones pendientes en la cuenta contable 27-Provisiones y la subcuenta denominada 2732 Servicios Tecnologías en Salud, el incumplimiento en esta condición financiera radica en que la entidad hasta la vigencia 2022 gestionó ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público la consecución de recursos en el anteproyecto de presupuesto para la vigencia 2023 para dar cumplimiento a lo establecido en el decreto 780/2016

Artículo 2.5.2.2.1.10 Inversión de las reservas técnicas.

Mediante Decreto 2590 del 23 de diciembre de 2022, se liquidó el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal 2023, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.

... con la Resolución 1928 del 30 de diciembre de 2022 del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, por la cual se desagregan las cuentas de Ingreso del Presupuesto del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, para la vigencia fiscal de 2023 se asignó en la unidad 19-14-01 Salud los recursos para la constitución de la Reserva Técnica.

Mediante Resolución No. 2141 del 29 de diciembre de 2023, el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, (...) ordenó constituir la Reserva Técnica por valor de \$13.184.000.000 y patrimonio adecuado por valor de \$6.306.000.000.

Por lo anteriormente expuesto, se solicita mesa de trabajo con la Contaduría General de la Nación como regulador en materia contable de las entidades, para que (...) oriente a la entidad el procedimiento contable adecuado para reflejar al 31 de diciembre del 2023 en los estados financieros de la Unidad Ejecutora 19-14-01 Salud los registros de los recursos tanto en la cuenta de activo – Inversión de la reserva técnica (190801) como en el ajuste patrimonio (310506) patrimonio mínimo de los recursos y así reflejar en la información contable el debido reconocimiento de las condiciones financieras; esto con el propósito de ser presentado a la Superintendencia Nacional de Salud y con ello dar cumplimiento a lo ordenado en el Decreto 780/2016”.

Por lo anterior, el 15 de marzo de 2024 se llevó a cabo una mesa de trabajo con el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia, donde la entidad manifestó lo siguiente:

- La provisión por concepto de reservas técnicas se reconoce de forma mensual, por el valor indicado por el actuario.
- Los recursos aprobados mediante el Decreto 2590 de 2022 al Fondo, hacen parte de la CUN, son propios de la entidad y están generando rendimientos a la tasa del banco de la república. Por el momento, no se han constituido las inversiones correspondientes.
- El reconocimiento de la inversión de la reserva técnica no se efectuó en su momento porque los recursos se constituyeron como reserva presupuestal y el Fondo no podía hacer uso de estos.
- La Superintendencia Nacional de Salud ha requerido al Fondo por no tener constituidas las inversiones.

Además, mediante el radicado N° 20240010015412 del 15 de marzo de 2024, el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia anexa la Resolución 2541 de 2023, la cual establece:

“ARTÍCULO CUARTO: Los recursos de los que habla el artículo segundo y artículo tercero, se deberán mantener invertido en el Sistema de Cuenta Única Nacional generando rendimientos a la tasa de interés reconocida por el Banco de la República, para lo cual contablemente la Entidad, se deberá gestionar la apertura del auxiliar contable donde se pueda controlar el recurso tanto el capital como los rendimientos generados con ocasión a la Reserva Técnica constituida” (subrayado fuera de texto).

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, dispone:

“Artículo 2.3.1.1. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

(...)

Los recursos que se trasladen al Sistema de Cuenta Única Nacional serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público hasta tanto se efectúen los giros para atender el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

Para la administración de los recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público contará con un mecanismo de registro por entidad, tanto de los traslados como de los giros de recursos realizados con cargo al Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

Artículo 2.3.1.8. Rendimientos financieros. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional abonará una vez al año, máximo hasta el último día hábil bancario de la vigencia fiscal, el valor de los rendimientos generados por los recursos administrados en el SCUN de acuerdo a los recursos manejados y a las inversiones realizadas en el lapso en que permanecieron los saldos disponibles” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“Artículo 2.5.2.2.1.2 Alcance y ámbito de aplicación. Las normas del presente Capítulo aplican a todas las Entidades Promotoras de Salud (EPS), a las organizaciones de economía solidaria vigiladas por la Superintendencia Nacional de Salud que se encuentran autorizadas para operar el aseguramiento en salud, a las Entidades Adaptadas al Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) y a las Cajas de Compensación Familiar, que operan en los regímenes contributivo y/o subsidiado independientemente de su naturaleza jurídica.

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.4 Disposiciones generales de las condiciones financieras y de solvencia. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto, deberán cumplir y acreditar para efectos de la habilitación y permanencia en el SGSSS, las condiciones financieras y de solvencia establecida en el presente Capítulo, requeridas para desarrollar las actividades relativas al Plan Obligatorio de Salud y aquellas relacionadas con los planes complementarios de salud.

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.7. Patrimonio adecuado. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto deberán acreditar en todo momento un patrimonio

técnico superior al nivel de patrimonio adecuado calculado de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.9 Reservas técnicas. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto tienen la obligación de calcular, constituir y mantener actualizadas mensualmente las siguientes reservas técnicas, las cuales deberán acreditarse ante la Superintendencia Nacional de Salud, conforme al artículo 2.5.2.2.1.10 del presente decreto:

(...)

Artículo 2.5.2.2.1.10 Inversión de las reservas técnicas. Las entidades a que hace referencia el artículo 2.5.2.2.1.2 del presente decreto, deberán mantener inversiones de al menos el 100% del saldo de sus reservas técnicas del mes calendario inmediatamente anterior, de acuerdo con el siguiente régimen:

1. Requisito general. Las inversiones deben ser de la más alta liquidez y seguridad.
2. Inversiones computables. El portafolio computable como inversión de las reservas técnicas debe corresponder a:
 - a) Títulos de deuda pública interna emitidos o garantizados por la nación o por el Banco de la República;
 - b) Títulos de renta fija emitidos, aceptados, garantizados o avalados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, incluyendo al Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín) y al Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas (Fogacoop);
 - c) Depósitos a la vista en entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, descontados los descubiertos en cuenta corriente registrados en el pasivo de acuerdo con las normas contables aplicables;
 - d) Certificados de reconocimiento de deuda por servicios No POS auditada y aprobada, suscritos por el representante legal de la entidad territorial, el representante legal de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES). Estos certificados computarán por su valor facial.

(...)

e) El valor de las cuentas radicadas por concepto de servicios y tecnologías en salud no financiadas con recursos de la Unidad de Pago por Capitación (UPC), entre el 1º de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2019, cuyo resultado definitivo del proceso de verificación y control, no se tenga o no se hubiese notificado, siempre que no estén siendo utilizadas como garantía de otras obligaciones.

(...)

f) Participaciones en fondos de inversión colectiva abiertos sin pacto de permanencia, cuya política de inversión considere como activos admisibles aquellos distintos a títulos y/o valores participativos. Se excluyen los fondos de inversión colectiva apalancados de que trata el Capítulo 5 del Título 1 del Libro 1 de la Parte 3 del Decreto número 2555 de 2010 y las normas que lo modifiquen o sustituyan” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en el anexo del Decreto 2590 de 2022, por el cual, entre otras cosas, se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal 2023, se detalla que, de los recursos corrientes, a la unidad 191401 se le asignaron \$1.400.000.000 por concepto de Fortalecimiento de la gestión administrativa, tecnológica y operativa del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, indican:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de liquidación, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de contratación. La fecha de liquidación es la fecha en la cual los títulos son transferidos a la entidad. La fecha de contratación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

4. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar ni de conservar hasta su vencimiento.

6. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, no se mantienen con la intención exclusiva de negociar y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro” (subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad en efectivo y equivalentes al efectivo, o compensados con recursos administrados por la tesorería centralizada, cuando la entidad es del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas efectuados dentro del período contable en que los fondos fueron recibidos” (subrayado fuera de texto).

Además, el referido CGC describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, establece:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

(...)

1.3.4. Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448- Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804- FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232- Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los recursos aprobados mediante el Decreto 2590 de 2022 a el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia y administrados por la tesorería centralizada, mediante el sistema de cuenta única, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, los rendimientos que generen los recursos se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Lo anterior, considerando

que los recursos permanecen invertidos en el sistema de cuenta única generando rendimientos a la tasa de interés reconocida por el Banco de la República.

Con la constitución de las inversiones, el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Es necesario precisar que, en caso de que la entidad requiera la desagregación de la información a partir del séptimo dígito, deberá implementar el uso de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100019001 DEL 30-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes realizados al Fondo de Desarrollo de la Educación Superior.

Doctora
 MAGNOLIA PERDOMO PULIDO
 Profesional Universitario-Contadora (E)
 Instituto Departamental de Bellas Artes
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021102 del 16 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Comedidamente solicito su colaboración en conceptuar sobre el reconocimiento contable de acuerdo al Marco normativo aplicable para Entidades de Gobierno, de los aportes realizados al Fondo de Desarrollo de la Educación Superior - FODESEP (Entidad de carácter mixta, sin ánimo de lucro, vinculada al Ministerio de Educación Nacional), toda vez que a la fecha la entidad Instituto Departamental de Bellas Artes refleja el saldo de los aportes ordinarios y extraordinarios en la cuenta 3107-Aportes Sociales, la cual no corresponde dado que estos son aportes realizados y no recursos recibidos, según reclasificación realizada de manera errónea en el periodo 2021, en la cual se débito la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-Capital fiscal, y se acredita la subcuenta 310701-Cuotas o partes de interés social, según certificado expedido por FODESEP a diciembre 31 de 2021 por valor total de \$25.732.999,50

Así mismo, a la fecha de corte diciembre 31 de 2023, presenta el saldo de los aportes ordinarios, extraordinarios y la revalorización de los aportes por valor total de \$32.836.312 en la subcuenta 122419-Aportes sociales en entidades del sector solidario de la cuenta 1224-Inversiones de administración de liquidez al costo, y la Revalorización de los aportes en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-Capital fiscal por valor de \$1.251.872,83

De igual manera, en el periodo 2022, se reconoció en las Cuentas de orden deudoras 819090-Otros activos contingentes y en la 890590-Otros activos contingentes por contra, el valor de \$18.221.516,36 correspondiente a los aportes iniciales y la revalorización, realizados por la Nación mediante Contrato de mandato No. 3413 de septiembre 05 de 1996 ICFES/FODESEP, los cuales no son susceptibles de devolución en caso de retiro de la IES, como sí lo son los aportes que realiza de manera voluntaria con su propio patrimonio”.

CONSIDERACIONES

La Ley 30 de diciembre 28 de 1992, por el cual se organiza el servicio público de la Educación Superior, decreta:

“ARTÍCULO 89. Créase el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), con domicilio en la capital de la República, como una entidad de economía mixta organizada bajo los principios de la economía solidaria. En el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), podrán participar todas aquellas instituciones de Educación Superior, tanto privadas como estatales u oficiales, que así lo deseen.

El Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), tendrá las siguientes funciones:

1. Servir como entidad promotora de financiamiento para proyectos específicos de las instituciones de Educación Superior.
2. Plantear y promover programas y proyectos económicos en concordancia con el desarrollo académico para beneficio de las instituciones de Educación Superior.
3. Las demás que le sean asignadas por la ley.

PARÁGRAFO. El Gobierno Nacional reglamentará el funcionamiento de este fondo, de conformidad con las disposiciones legales relativas a las instituciones de economía solidaria.

ARTÍCULO 90. El Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), se conformará con las instituciones de Educación Superior que voluntariamente deseen participar en él.

Los ingresos de este fondo se integrarán como sigue:

1. Con aportes que el Gobierno Nacional destine anualmente en el Presupuesto Nacional.
2. Con los aportes voluntarios de las instituciones de Educación Superior afiliadas al Fondo” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 2905 de 1994, por el cual se reglamenta el funcionamiento del Fondo de Desarrollo de la Educación Superior, FODESEP, establece:

“CAPITULO I

Disposiciones generales

Artículo 1º. Naturaleza jurídica del Fodeseop. De conformidad con el artículo 89 de la Ley 30 de 1992, el Fodeseop es una entidad de economía mixta regida por los principios y las disposiciones legales relativas a las instituciones de economía solidaria por el presente Decreto y por el acuerdo de voluntades contenido en el Estatuto que adopten los representantes del Estado y las instituciones de educación superior que se afilien voluntariamente. El Fodeseop tendrá domicilio en la ciudad de Santafé de Bogotá, Distrito Capital.

(...)

CAPITULO II

De las entidades afiliadas

Artículo 7º. Entidades afiliadas. Las instituciones técnicas profesionales, las instituciones tecnológicas; las instituciones universitarias o escuelas tecnológicas y las universidades, como instituciones de educación superior consagradas por el artículo 16 de la Ley 30 de 1992 y en concordancia con lo establecido en el artículo 89 de la citada disposición legal y la Ley 115 de 1993 y lo estipulado en el artículo 213 de la misma, podrán participar y vincularse como afiliadas al Fodeseop, dentro del principio del libre y voluntario ingreso y retiro, consagrado para todas las entidades de economía solidaria. El número de entidades afiliadas al Fodeseop será variable e ilimitado.

Artículo 8º. Requisitos, derechos y deberes de las entidades afiliadas. Los requisitos para la afiliación y desafiliación al Fodeseop, su régimen disciplinario, así como el órgano de administración que decide el ingreso y retiro, serán determinados en el Estatuto:

Los derechos y deberes de los asociados se consagrarán también en el cuerpo estatutario, sujetándose en lo pertinente a lo consagrado en la Ley 79 de 1988 para los asociados en los organismos cooperativos” (Subrayado fuera de texto).

Los estatutos 2020 del Fondo de desarrollo de la educación superior (FODESEP), estipulan:

“CAPÍTULO IV

INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR AFILIADAS

(...)

ARTÍCULO 11. REQUISITOS DE AFILIACIÓN

Las Instituciones de Educación Superior o sus Seccionales que deseen Afiliarse al Fondo, deberán presentar la correspondiente solicitud escrita, ante el Consejo de Administración; adjuntando lo siguiente:

(...)

PARÁGRAFO: Una vez aceptada la Afiliación, y para que ésta opere plenamente; la Institución de Educación Superior, deberá suscribir y pagar los aportes sociales, conforme lo previsto en los presentes Estatutos.

(...)

CAPÍTULO V

RÉGIMEN ECONÓMICO

ARTÍCULO 19. PATRIMONIO

El patrimonio del FODESEP está constituido, por los aportes del Estado, los aportes sociales que hagan las Instituciones de Educación Superior Afiliadas, los aportes amortizados, los fondos, y reservas de carácter permanente, las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial, los saldos de las cuentas no reclamadas por terceros cuando hayan transcurrido dos (2) años contados a partir de su exigibilidad, y, los demás elementos que las disposiciones legales establezcan como componentes del patrimonio. La revalorización del patrimonio no podrá distribuirse, pero por decisión de la Asamblea General, podrá capitalizarse.

(...)

ARTÍCULO 22. APORTES SOCIALES

Los aportes sociales están constituidos, por las sumas de dinero que las Instituciones de Educación Superior Afiliadas entregan al FODESEP, para contribuir a su patrimonio; y que le permiten disponer de recursos propios para el desarrollo de sus actividades. Los aportes sociales, están sujetos a los riesgos propios de operación. Serán cancelados por las Instituciones de Educación Superior Afiliadas, en forma ordinaria o extraordinaria. (...)" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

2. Las inversiones de administración de liquidez se reconocerán en la fecha de liquidación, con independencia de que esta fecha coincida o no con la fecha de contratación. La fecha de liquidación es la fecha en la cual los títulos son transferidos a la entidad. La fecha de contratación es aquella en la que se pactan las condiciones de la transacción.

1.2. Clasificación

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de inversiones de administración de liquidez, los aportes realizados por el Instituto Departamental de Bellas Artes al Fondo de desarrollo de la educación superior - FODESEP, al ser recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o patrimonio que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, deben ser reconocidos por la entidad como una inversión en administración de liquidez y al no tener un valor de mercado deberá ser clasificada en la categoría del costo.

Por consiguiente, la entidad deberá tener registrados los aportes obligatorios y voluntarios realizados al FODESEP en la subcuenta 122419-Aportes sociales en entidades del sector solidario de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, así como también las valorizaciones sobre los aportes obligatorios y voluntarios.

En consecuencia, como los aportes fueron registrados como un menor del patrimonio del Instituto Departamental de Bellas Artes, pero se debían reconocer como un activo, se cometió un error contable, el cual debe ser corregido mediante lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables. Para la corrección de errores de periodos anteriores, la entidad ajustará el valor de las partidas del activo y del patrimonio afectadas por el error, en el periodo en cual se descubra el error. Además, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, es decir que, determinará los valores de los saldos iniciales del activo y del patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Por otra parte, respecto al registro de las cuentas de orden descrito en la consulta, la entidad no debe hacer este registro contable dado que los aportes realizados por el Gobierno nacional no cumplen con los criterios para ser reconocidos como un activo contingente por parte de las Instituciones de Educación Superior asociadas al FODESEP.

1.2.2 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20241100010001 DEL 13-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Inviabilidad de que el contador de la entidad diligencie la evaluación de control interno contable. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones. Baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Señores
ASESORÍAS CONTABLES INTEGRALES
Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100008522 del 13 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- a. Si en una entidad no hay oficina propiamente de control interno, el contador puede diligenciar la evaluación de control interno contable?
- b. En el caso de las entidades que hacen parte de las entidades territoriales, deben tener sus propios manuales de políticas contables o aplican los de la entidad territorial?
- c. En caso de que la entidad que hace parte de la entidad territorial tenga cartera de hace más de 20 años y sustente que no la castigará por temores a repercusiones con la contraloría o procuraduría, la entidad territorial puede requerir ese castigo con base en su manual de políticas contables?"

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así

como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

"Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes".

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

"1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno

contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.3. Evaluación del control interno contable

Es la medición que se hace del control interno en el proceso contable de una entidad, con el propósito de determinar la existencia de controles y su efectividad para la prevención y neutralización del riesgo asociado a la gestión contable, y de esta manera establecer el grado de confianza que se le puede otorgar.

(...)

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014,

adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos

en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
(...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.

(...)

- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

Conforme a lo señalado por el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, realizar la evaluación del control interno contable es responsabilidad del jefe de control interno, o quien haga sus veces, y no de los responsables de las áreas financieras. Lo anterior, en atención a que el contador no debe ser juez y parte del proceso de control interno contable.

Por lo tanto, en caso de que una entidad pública no cuente con oficina de control interno, le corresponderá realizar y diligenciar la evaluación del control interno contable a quien haga sus veces, quien debe efectuarla con criterio de independencia y objetividad.

Pregunta 2

Conforme a lo señalado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, a partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por llevar su proceso contable conforme a la forma de organización y ejecución del proceso contable de: i) contabilidad centralizada o de ii) contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

En este sentido, si la entidad territorial de que trata su consulta optó por una contabilidad separada en unidades contables, sus dependencias serán unidades dependientes que deberán aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central, en tanto a esta corresponde definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes.

Pregunta 3

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Sobre este punto es necesario precisar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un derecho no cumple los criterios para su reconocimiento como cuenta por cobrar u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

De conformidad con lo anterior, el hecho de no realizar la depuración contable de la cartera referida en la consulta no implica que los diferentes hechos jurídicos, como por ejemplo, la prescripción, no ocurran; porque realizar o no un registro contable no puede dar lugar a la creación de un hecho económico; sino que con ocasión a la ocurrencia de tales hechos, como por ejemplo la prescripción, el sistema contable debe reflejar esa realidad económica, y en cumplimiento de ello se deber realizar la respectiva depuración contable de las cuentas por cobrar sobre las cuales acaeció el fenómeno referido.

Así las cosas, si la entidad territorial de que trata su consulta optó por una contabilidad separada en unidades contables, y una de sus dependencias se niega a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sobre las cuales ya no espera un flujo de efectivo, la entidad territorial deberá establecer los controles necesarios para que dicha dependencia cumpla con lo señalado en su manual de políticas contables y en el Marco Normativo que les es aplicable.

CONCEPTO No. 20241100015781 DEL 09-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las Multas en la Superservicios y en el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial.

Doctora
 NANCY ARIAS RODRÍGUEZ
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010018012 del 02 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Nos dirigimos con el fin de elevar consulta sobre la siguiente situación de injerencia contable financiera, presentada en la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-Superservicios, con referencia a la contabilización de las sanciones interpuestas a los Prestadores de Servicios Públicos.

Atendiendo lo señalado en el artículo 81 de la Ley 142 de 1994, la Superservicios puede imponer sanciones según la naturaleza y la gravedad de la falta, a quienes violen las normas a las que deben estar sujetas; dentro de las sanciones se encuentran: Multas hasta por el equivalente a 2000 salarios mínimos mensuales.

El recaudo obtenido por las multas se destinará en su totalidad al Fondo Empresarial, de acuerdo con lo establecido en el Plan de Desarrollo de cada vigencia, el cual indica:

‘(...) Los recursos del Fondo Empresarial estarán conformados por las siguientes fuentes:

- a) Los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA), de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG);
- b) El producto de las multas que imponga esta Superintendencia;
- c) Los rendimientos que genere el Fondo Empresarial y que se obtengan por la inversión de los recursos que integran su patrimonio;
- d) Los recursos que obtenga a través de las operaciones de crédito interno o externo que se celebren a su nombre, y los que reciba por operaciones de tesorería;
- e) Los rendimientos derivados de las acciones que posea el Fondo o su enajenación los cuales no estarán sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios; y,
- f) Los demás que obtenga a cualquier título (...). Negrilla fuera de texto.

De aquí que, contablemente las multas se registran en cuentas de orden para su control, con ocasión a la normatividad contable para Entidades de Gobierno, teniendo en cuenta que, no cumplen con la definición para reconocerlas como un ingreso '(...) incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio (...)'. Negrilla fuera de texto.

En lo relacionado con el procedimiento en el Sistema SIIF Nación II, Cuando la Superservicios realiza la transferencia de los recursos a las cuentas bancarias del Fondo Empresarial, efectúa el registro como un recaudo a favor de terceros afectando contablemente la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros y acreditando la subcuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras.

Para el efecto y con el fin de confirmar la adecuada contabilización de las multas interpuestas y recaudadas (sic), solicitamos concepto (sic) de los registros que debe realizar la Superservicios y los registros que debe realizar el Fondo Empresarial".

CONSIDERACIONES

La Ley 142 del 11 de julio de 1994, por medio de la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, decreta:

"ARTÍCULO 81. Sanciones. A La Superintendencia de servicios públicos domiciliarios podrá imponer las siguientes sanciones a quienes violen las normas a las que deben estar sujetas, según la naturaleza y la gravedad de la falta:

81.1. Amonestación.

81.2. Multas hasta por el equivalente a 2000 salarios mínimos mensuales. El monto de la multa se graduará atendiendo al impacto de la infracción sobre la buena marcha del servicio público, y al infractor de reincidencia. Si la infracción se cometió durante varios

años, el monto máximo que arriba se indica se podrá multiplicar por el número de años. Si el infractor no proporciona información suficiente para determinar el monto, dentro de los treinta días siguientes al requerimiento que se le formule, se le aplicarán las otras sanciones que aquí se prevén. Las multas ingresarán al patrimonio de la Nación, para la atención de programas de inversión social en materia de servicios públicos, salvo en el caso al que se refiere el numeral 79.11. Las empresas a las que se multe podrán repetir contra quienes hubieran realizado los actos u omisiones que dieron lugar a la sanción". (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, la Ley 812 de 2003 por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006 hacia un Estado comunitario, decreta:

"ARTÍCULO 132. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la superintendencia de servicios públicos domiciliarios. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria. Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación". (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta

de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

32. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición

33. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

34. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción". (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco normativo para entidades de gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

"3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...).

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de cuentas por cobrar dispone que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación.

Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno; dentro de los cuales se encuentran los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones.

En este sentido, la entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

De conformidad con lo anterior y lo señalado en las consideraciones a continuación se presentan los registros contables que deben realizar la SSPD y el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial por las multas impuestas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en atención a la Ley 142 de 1994:

i) Registros contables de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

Cuando surja el derecho de cobro originado por las liquidaciones y demás actos administrativos, una vez estos queden en firme, la entidad reconocerá el ingreso por multas debitando la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Una vez la entidad reciba los recursos en sus cuentas bancarias, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando la Superservicios, como entidad que controla los recursos, los entregue en administración al Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, con la gestión realizada por el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, la Superservicios debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

ii) Registros contables que debe realizar el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, como entidad contable pública

Cuando el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, como entidad que administra los recursos, reciba los recursos girados por la Superservicios, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Posteriormente, el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial con la gestión realizada con los recursos, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la

entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20241100017151 DEL 21-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de la contribución adicional para el fortalecimiento del Fondo Empresarial administrado por la Superservicios a través de un patrimonio autónomo.

Doctora
 NANCY ARIAS RODRÍGUEZ
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010018412 del 04 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Aclaración concepto CGN N° 20202000054741- Registros contables Contribución adicional

(...)

En cumplimiento a lo mencionado en el concepto del asunto, nos dirigimos de manera atenta con el fin de solicitar ampliación respecto a lo siguiente:

‘(...) las contribuciones adicionales se registrarán por el Fondo Empresarial debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de las contribuciones adicionales por parte de la SSPD, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS (...).

El registro que debe realizar el Fondo Empresarial lo debe efectuar con el NIT de la Superservicios quien es quien transfiere los recursos económicos, o se debe realizar con el Nit de cada prestador quien realizó la consignación de la Contribución Adicional.

Lo anterior, debido a que se han presentado diferencias significativas en operaciones reciprocas teniendo en cuenta que los prestadores de servicios públicos están reportando a la Superservicios el valor girado por concepto de contribución Adicional”.

Mediante llamada telefónica realizada, el doctor Diego Tangarife señala que la cartera de la contribución adicional que liquidaba y cobraba la Superservicios a favor del Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial, corresponde a los valores por recaudar antes de declarar la inexecutable del artículo 314 de la Ley 1955 de 2019, el cual fue declarado inexecutable a partir del 01 de enero de 2023. Es decir, se continúa realizando el cobro de las cuentas por cobrar correspondiente a la contribución adicional a los prestadores de servicios públicos vigilados, pero no se liquida debido a que este artículo fue declarado inexecutable mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-464 de 2020, aclarada mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-147 de 2021.

CONSIDERACIONES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 decreta:

“ARTÍCULO 85. Contribuciones especiales a favor de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) y de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD): Con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, las personas prestadoras y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, serán sujetos pasivos del pago de las contribuciones especiales anuales descritas en el presente artículo, cuyas tarifas serán determinadas por las entidades respectivas y las cuales no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables (...)” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el artículo 132 de la Ley 812 de 2003, dispone:

“ARTÍCULO 132. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la superintendencia de servicios públicos domiciliarios. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria. Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de

aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación". (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el artículo 314 de la Ley 1955 de 2019 decreta:

"ARTÍCULO 314. CONTRIBUCIÓN ADICIONAL A LA CONTRIBUCIÓN DEFINIDA EN EL ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994 PARA EL FORTALECIMIENTO DEL FONDO EMPRESARIAL. A partir del 1 de enero de 2020 y hasta el 31 de diciembre de 2022 se autoriza el cobro de una contribución adicional a la regulada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. Dicha contribución se cobrará a favor del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD). Las reglas aplicables a esta contribución serán las siguientes:

1. La base gravable es exactamente la misma que la base de la contribución de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, o cuando corresponda las normas que lo modifiquen, sustituyan o adicione.
2. Los sujetos pasivos son todas las personas vigiladas por la SSPD.
3. El sujeto activo de esta contribución será la SSPD.
4. La tarifa será del 1%.
5. El hecho generador es el estar sometido a la vigilancia de la SSPD.

El recaudo obtenido por esta contribución adicional se destinará en su totalidad al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. El traslado de los recursos de las cuentas de la Superintendencia al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios estará exento del gravamen a los movimientos financieros.

(..)

Declarado INEXEQUIBLE mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-464 de 2020)". (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...).

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios

que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales” (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...).

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos. Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de cuentas por cobrar dispone que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. De otra parte, los ingresos por retribuciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado.

En consecuencia, y no obstante haberse declarado inexecutable el cobro de la contribución adicional mediante la Sentencia de la Corte Constitucional C-464 de 2020, es pertinente aclarar que la SSPD, al haberse definido como sujeto activo de la contribución, es la entidad que debe tener reconocidas en su información financiera las cuentas por cobrar por dicho concepto, siendo el tercero el sujeto pasivo.

Ahora bien, el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial es el vehículo fiduciario en donde se administran los recursos de dicho fondo sin personería jurídica, que al ser creado por disposición de la Ley 812 de 2003, se considera para efectos contables como una entidad contable pública. Por lo tanto, le corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios aplicar el numeral 3. del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco normativo para Entidades de Gobierno, al reconocer los hechos económicos derivados de la administración de estos recursos del fondo.

En ese sentido, los recursos recaudados de la contribución adicional que se encuentren en el patrimonio autónomo se registran como recursos entregados en administración en la SSPD y como recursos recibidos en administración en el patrimonio autónomo.

Por último, se informa que el presente concepto deroga el concepto con radicado CGN N° 20202000054741 del 21 de septiembre de 2020.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231120044481 del 12-01-2024
20241100000201 del 04-01-2024
20241100003991 del 19-02-2024
20241100011421 del 02-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024

20241100015901 del 10-05-2024
20241100017811 del 28-05-2024
20241100020601 del 13-06-2024
20241100022081 del 26-06-2024
20241100022461 del 27-06-2024

1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS

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. 20241100020611 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Doctora
 NIXA TATIANA TRUJILLO ZÚÑIGA
 Gerencia - E.T. Control Interno Disciplinario
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010024082 del 02 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con lo dispuesto en el Auto No. 001-2024 por medio del cual se ordenó prorrogar la investigación disciplinaria contra servidores públicos del Fondo Adaptación, emitido dentro del expediente del asunto, comedidamente le solicito remitir y/o informar a esta oficina y con destino a esta investigación, lo siguiente:

Alcance y definición de los estados financieros 2021- subestimaciones periodo anterior, de acuerdo con la cuenta del Activo 152002 - Inventarios – Construcciones. Es decir, ¿qué información debe contener dicha cuenta?

Consecuencias jurídicas y presupuestales, que la cuenta del Activo 152002 - Inventarios – Construcciones, se encuentre afectada por la no corrección contable de subestimaciones significativas detectadas por la CGR y reportadas a la entidad en su informe de auditoría financiera de la vigencia 2020”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

9.2. Medición inicial

4. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.2.2. Costos de transformación

9. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con a) la producción de bienes con la intención de venderlos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuirlos en forma gratuita en el curso normal de la operación y b) la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1. Producción de bienes

10. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias

primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

11. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

14. Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, así: “Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta a precios de mercado o de no mercado o para distribuirlos en forma gratuita”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Qué información debe contener la subcuenta 152002-Construcciones

En la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, se reconocerán de manera transitoria todas las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con los costos de producción de las edificaciones en construcción que requieren procesos adicionales de producción para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta o distribución gratuita.

Se precisa, que cuando se construyan edificaciones y estas se encuentren en proceso, la entidad deberá acumular las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estas en las cuentas de costos de transformación, posteriormente y de manera transitoria, los trasladará al inventario de productos en proceso, para efectos de presentación de estados financieros. Al continuar con la construcción, se reclasificarán estos valores a las cuentas de costos para seguir con la acumulación hasta tanto se termine la producción del bien final.

Una vez finalizadas las obras de producción, estos valores deberán ser reclasificados a la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, donde permanecerán hasta el momento en el cual se realice su venta a precios de mercado o de no mercado o para distribuirlos en forma gratuita.

El reconocimiento y medición de los inventarios se realizará conforme a lo dispuesto en la Norma de inventarios, la cual señala, entre otros, que se reconocerán como tales los activos que se encuentren en proceso de transformación y los producidos. Así mismo, establece que los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación, relacionado con todas las erogaciones y cargos directos e indirectos para la producción de un bien, como son: i) el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en la Normas de propiedades, planta y equipo o la Norma de activos intangibles, según corresponda y, ii) los costos de financiación asociados con la producción de inventarios de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación.

Pregunta 2.

Mediante radicado CGN No 20241030014381 del 03 de mayo de 2024, se trasladó la pregunta referente a "consecuencias jurídicas y presupuestales, que la cuenta del Activo 152002 - Inventarios - Construcciones, se encuentre afectada por la no corrección contable de subestimaciones significativas detectadas por la CGR y reportadas a la entidad en su informe de auditoría financiera de la vigencia 2020" a la Contraloría General de la República, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100001301 del 23-01-2024

20241100012071 del 09-04-2024

20241100017801 del 28-05-2024

20241100021791 del 24-06-2024

1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
CONCEPTO No. 20241100000161 DEL 03-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Efectos contables de los avalúos efectuados después del reconocimiento inicial de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo.

Doctora
 CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
 Directora de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053512 del 21 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional bajo el régimen de contabilidad precedente tenía reconocido el predio ‘Isla Tierra Bomba’ cuya información básica era la siguiente:

TIPO DE INMUEBLE: Rural DEPARTAMENTO: Bolívar.

MUNICIPIO: Cartagena.

SECTOR: Localidad Histórica y del Caribe No 1 – Abarcando los Corregimientos de Tierra Bomba, Caño del Oro, Boca chica.

DIRECCIÓN: Isla de Tierra Bomba.

AREA DE TERRENO: 864,00 Ha 3770 m2.

DESTINACIÓN ACTUAL: Instalación militar.

(...)

TITULACIÓN E INFORMACIÓN JURÍDICA:

PROPIETARIO: Ministerio de Defensa - Armada Nacional.

TITULO DE PROPIEDAD:

Escritura pública No. 139 del 23 de enero de 1931.

(...)

Dada la situación particular del predio relacionada con la existencia de áreas con ocupaciones ilegales, la Armada Nacional en el proceso de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad y en cumplimiento al Instructivo No. 002 de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación, realizó el análisis jurídico/administrativo de la situación del predio, concluyendo que este constituye un activo por tratarse de un recurso controlado por la entidad (...)

El 01 de enero de 2018 para la medición inicial bajo el nuevo marco normativo, el predio fue valorado a través de la actualización del último avalúo realizado, conforme lo dispuesto en el instructivo No.002 de fecha 08 de octubre de 2015. (...)

iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable; en la fecha de actualización con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

(...)

Posteriormente, en el año 2019 la entidad Instituto Agustín Codazzi (IGAC) resuelve el procedimiento de clarificación de la propiedad sobre los predios que hacen parte de la Isla de Tierra Bomba, modificando el área definida de la Armada Nacional de 864 hectáreas a 261 hectáreas, cuyos efectos en la contabilidad de la Armada Nacional se revelaron, así:

(...)

Al cierre contable del año 2022, los saldos relacionados con el terreno "Isla tierra Bomba", eran los siguientes:

1. Una franja de terreno con ocupación ilegal del predio de mayor extensión, registrado en los estados financieros por la Armada Nacional en la cuenta 1637 -Bienes no explotados, por un valor de \$52.226.341.835,20 que corresponde a:

Activo fijo	Denominación del activo fijo	Val. Adq.
163700075757	TERRENO POLVORIN TIERRA BOMBA INV	52.226.341.835,20
		52.226.341.835,20

2. Dos franjas de terreno del predio de mayor extensión sin ocupación ilegal registrada en los activos Nos. 160500000016 y 160500000020, por la suma total de \$71.078.939.845,11.

Activo fijo	Denominación del activo fijo	Val.adq.
160500000016	TERRENO ESTACION NAVAL TIERRABOMBA	23.773.264.966,50
160500000020	TERRENO POLVORIN TIERRA BOMBA	47.305.674.878,61
		71.078.939.845,11

(...)

En la auditoría financiera practicada a la Armada Nacional en el año 2023, por parte de la Contraloría General de la República sobre la vigencia 2022, se formalizó el siguiente hallazgo así:

“(...)

Hallazgo No. 5 - saldo en cuentas de terrenos y terrenos no explotados de inmueble denominado el polvorín - tierra bomba.

Tabla No 16
Relación Terreno el Polvorín

CÓDIGO ACTIVO FIJO	DENOMINACIÓN DEL ACTIVO FIJO	CUENTA CONTABILIZACIÓN	VALOR CONTABLE VIGENCIA 2022
160500000016	EL POLVORÍN - TIERRABOMBA EN SERVICIO	160502	23.773.264.966,50
160500000020	EL POLVORIN - TIERRA BOMBA EN SERVICIO	160502	47.305.674.878,61
163700075757	EL POLVORIN -TIERRA BOMBA NO EXPLOTADO	163701	52.226.341.835,20
TOTAL CONTABILIZADO			123.305.281.680,31

Fuente: Elaboración propia a partir de Estados Financieros Armada Nacional 31/12/2022.

En el desarrollo de la presente auditoría, se evaluó la composición de las subcuentas 160502-Terrenos rurales y 163701- Terrenos No Explotados, a 31 de diciembre de 2022, en las cuales se refleja el reconocimiento del inmueble denominado El Polvorín (subdividido en tres terrenos), correspondiente a la Base Naval Logística de Bolívar (BNL01), por los siguientes rubros:

Respecto del inmueble mencionado, se procedió a analizar el soporte documental de los valores reconocidos, evidenciando que el avalúo catastral del año 2022 de este activo presenta un mayor valor (\$188.430.646.000) con respecto al contabilizado.

Por lo anterior, se requirió al ente auditado copia de la documentación que respalde los valores reconocidos en estados financieros al cierre de la vigencia 2022, sobre lo cual la Armada informó que de conformidad con el concepto 20221100055411 Fecha: 13-08-2022 Contaduría General de la Nación, no es necesario realizar avalúos para dicho reconocimiento. Por el contrario, la Entidad asegura que los saldos presentados obedecen a las mediciones requeridas para la implementación del nuevo marco normativo en el año 2018, según en el Instructivo No. 002 de 2015 de la Contaduría General de la Nación.

(...)

De acuerdo con lo expuesto, el Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional, solicita al ente rector emitir concepto respecto de los siguientes interrogantes:

1- ¿El avalúo catastral de la vigencia 2022, constituye un soporte idóneo con el cual puede objetarse la medición inicial de un terreno realizada bajo los parámetros dispuestos para la transición a normas internacionales de contabilidad para el sector público (01/01/2018)?

2- ¿Bajo el nuevo marco normativo es pertinente actualizar el costo histórico de las Propiedades, planta y equipo?

3- ¿Qué procedimiento debe adelantar la Armada Nacional para desestimar futuras observaciones sobre una posible subestimación del activo?”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en relación con la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señaló:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

6.3.5.1. Costo

(...)

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes es necesario precisar que, de conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, el Instructivo 002 de 2015 contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y establecía que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, con la elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado.

Para ello, la entidad ha debido determinar los saldos iniciales de los elementos de propiedad, planta y equipo con las siguientes alternativas: i. costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, ii. al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, iii. al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

Adicionalmente, en aplicación del principio de Devengo, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Por ello, en el caso de que posterior al reconocimiento inicial de los terrenos surjan nuevos hechos que aumenten (adiciones y mejoras) o disminuyan (deterioro de valor) el valor de estos bienes, la entidad deberá reconocer en su información financiera, en el periodo contable que el hecho económico incida en los resultados del periodo, dicho aumento o disminución.

Pregunta 1 - ¿El avalúo catastral de la vigencia 2022, constituye un soporte idóneo con el cual puede objetarse la medición inicial de un terreno realizada bajo los- parámetros dispuestos para la transición a normas internacionales de contabilidad para el sector público (01/01/2018)?

Dado que, el Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional determinó reconocer el terreno en el momento de transición por el valor actualizado en un periodo anterior y debió verificar si ese valor era comparable con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo, no es viable tomar el avalúo catastral de la vigencia 2022 como base para el reconocimiento contable, puesto que este es posterior a la medición en el momento de transición.

Pregunta 2 - ¿Bajo el nuevo marco normativo es pertinente actualizar el costo histórico de las Propiedades, planta y equipo?

Con posterioridad al reconocimiento inicial los elementos de propiedad, planta y equipo deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Ahora bien, el costo de un activo se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones, más no por efecto de avalúos posteriores al reconocimiento del activo.

Pregunta 3 - ¿Qué procedimiento debe adelantar la Armada Nacional para desestimar futuras observaciones sobre una posible subestimación del activo?

El Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional deberá seguir los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en especial lo relacionado con la medición posterior y revelaciones de los elementos de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 2024110000341 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Deterioro del valor de los activos Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Realización de avalúos de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles. Evaluación de indicios de deterioro, cálculo y reconocimiento de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Reconocimiento de la reversión de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Revisión del valor residual, la vida útil, la depreciación y la amortización de propiedades, planta y equipo y activos intangibles. Tratamiento contable de un cambio en la estimación del valor residual, la vida útil, la depreciación o la amortización de propiedades, planta y equipo y activos intangibles. Tratamiento contable de un activo de propiedades, planta y equipo cuya vida útil restante es de un mes, pero en las condiciones actuales, puede continuar usándose por dos años más.

Doctora
MABEL CRISTINA MELO MORENO
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Unidad de Búsqueda de Personas Dadas por Desaparecidas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057072 del 12 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

"Por medio de la presente, nos permitimos solicitar concepto referente a la propiedad, planta y equipo e intangibles, en lo relacionado con los siguientes aspectos:
 Avalúos

1. ¿Las entidades de gobierno deben o están obligadas a realizar avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles?, en caso afirmativo, ¿Se deben realizar avalúos anuales o con qué periodicidad?
2. ¿Los avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o las puede realizar directamente la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo?
3. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar el avalúo de equipos especializados, es procedente acudir a entidades externas o personas certificadas para realizar el mismo?

Deterioro

Teniendo en cuenta la normatividad vigente, las entidades de gobierno deben evaluar los indicios de deterioro para activos no generadores de efectivo como mínimo una vez al año, para lo cual se tiene los siguientes interrogantes:

1. ¿La evaluación de indicios de deterioro y el cálculo del deterioro para activos no generadores de efectivo - propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles-, se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o, las misma la debe o puede realizar la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la evaluación de indicios y el cálculo del deterioro de equipos especializados, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?
3. ¿Cuál es procedimiento contable para el reconocimiento del deterioro de los activos no generadores de efectivo?,
4. En caso de que de un periodo a otro haya desaparecido el deterioro el cual fue registrado en su momento ¿cuál es el tratamiento contable para la reversión del deterioro ya registrado?

Valor Residual, Vida Útil y Depreciación

Teniendo en cuenta que de acuerdo con el marco normativo para entidades de gobierno, se debe revisar como mínimo al finalizar la vigencia el valor residual, la vida útil y la depreciación:

Valor Residual

1. ¿La revisión del valor residual, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión del valor residual de PPYE e Intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la estimación contable del valor residual?

Vida Útil

1. ¿La revisión de la vida útil, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión de la vida útil de PPYE e Intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la vida útil de la PPYE e Intangibles?

Depreciación-Amortización

1. ¿La revisión de la depreciación y amortización, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno?
2. ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión de la depreciación de PPYE y amortización de intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la depreciación?
4. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la amortización?
5. Se tiene un equipo de cómputo adquirido en la vigencia 2019 (enero), por valor de \$10.000.000, cuya vida útil era de 5 años (60 meses), en el 2023 (noviembre), se identificó que le queda un mes de depreciación y acuerdo con el concepto técnico de la Oficina de las Tecnologías de información y las Comunicaciones informan que el equipo en las condiciones actuales puede durar en funcionamiento óptimo dos años más, prestando beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad en este caso?"

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1º. Objeto. La presente ley tiene como objeto regular y establecer responsabilidades y competencias de los evaluadores en Colombia para prevenir riesgos sociales de inequidad, injusticia, ineficiencia, restricción del acceso a la propiedad, falta de transparencia y posible engaño a compradores y vendedores o al Estado. Igualmente, la presente ley propende por el reconocimiento general de la actividad de los evaluadores. La valuación de bienes debidamente realizada fomenta la transparencia y equidad entre las personas y entre estas y el Estado colombiano.

Artículo 2º. Ámbito de Aplicación. A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quienes actúen como evaluadores, valuadores, tasadores y demás términos que se asimilen a estos

utilizados en Colombia, se registrarán exclusivamente por esta ley y aquellas normas que la desarrollen o la complementen, para buscar la organización y unificación normativa de la actividad del evaluador, en busca de la seguridad jurídica y los mecanismos de protección de la valuación.

(...)

Artículo 4°. Desempeño de las Actividades del Evaluador. El evaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles:

(...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control; (...)

Artículo 5°. Registro Abierto de Evaluadores. Créase el Registro Abierto de Evaluadores, el cual se conocerá por sus siglas "RAA" y estará a cargo y bajo la responsabilidad de las Entidades Reconocidas de Autorregulación.

(...)

Artículo 23. Obligación de Autorregulación. Quienes realicen la actividad de evaluador están obligados a inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores, lo que conlleva la obligación de cumplir con las normas de autorregulación de la actividad en los términos del presente capítulo. Estas obligaciones deberán atenderse a través de cuerpos especializados para tal fin, establecidos dentro de las Entidades Reconocidas de Autorregulación. La obligación de autorregulación e inscripción en el Registro Abierto de Evaluadores es independiente del derecho de asociación a las Entidades Reconocidas de Autorregulación" (Subrayados fuera de texto).

Así mismo, el artículo 12 del Decreto 556 de 2014, por el cual se reglamenta la Ley 1673 de 2013, establece:

"Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas.

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron".

Respecto de la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al

producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

27. El valor residual de un activo intangible es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del activo después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Este valor se determinará con referencia a un mercado o al compromiso que se haya pactado con un tercero. Para determinar el valor residual, se deducirán los costos estimados de disposición del activo.

28. Se asumirá que el valor residual del activo intangible es nulo o igual a cero si no existe un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil o si no existe un mercado activo para el intangible que permita determinar, con referencia al mismo, el valor residual al final de la vida útil. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer del activo intangible antes de que termine su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él.

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o

de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el

activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.

c) Se ha detenido la construcción del activo por un periodo superior a 12 meses.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. El deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

20.5. Reversión del deterioro del valor

(...)

20.5.2. Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

29. La entidad revertirá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

30. La reversión del deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

31. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor en periodos anteriores.

32. Después de reconocer una reversión del deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su valor residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un valor monetario obtenido por la entidad al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas y metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, la depreciación de los activos, las obligaciones por beneficios posemplo y las provisiones.

16. El uso de estimaciones constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en la información fiable disponible o en las técnicas o metodologías utilizadas para la estimación contable, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la

situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

18. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (subrayados fuera de texto).

Por otro lado, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (subrayados fuera de texto).

Finalmente, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTAS DE AVALÚOS

PREGUNTA 1. ¿Las entidades de gobierno deben o están obligadas a realizar avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles?, en caso afirmativo, ¿Se deben realizar avalúos anuales o con qué periodicidad?

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado; y los activos intangibles se medirán al costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado.

En consecuencia, dado que el Marco Normativo no contempla la actualización del valor de los bienes mencionados anteriormente, los avalúos que se efectúen para efectos contables, serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos. Por lo tanto, para efectos de determinar el deterioro de las propiedades, planta y equipo y de los activos intangibles, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

PREGUNTAS 2 Y 3. ¿Los avalúos para la propiedad, planta y equipo (bienes muebles) e intangibles se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o las puede realizar directamente la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo? ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar el avalúo de equipos especializados, es procedente acudir a entidades externas o personas certificadas para realizar el mismo?

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En ese sentido, la CGN no es competente para establecer en qué condiciones se debe llevar a cabo un avalúo de propiedades planta y equipo y de activos intangibles.

No obstante, de conformidad con las consideraciones aquí expuestas, para la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013 y en el Decreto Reglamentario 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente reconocidas, de acuerdo con las leyes vigentes, y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, teniendo en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan.

PREGUNTAS DE DETERIORO DE ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

PREGUNTAS 1 Y 2. ¿La evaluación de indicios de deterioro y el cálculo del deterioro para activos no generadores de efectivo, se deben llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o, la debe o puede realizar la entidad de gobierno?, ¿En qué condiciones se debe llevar a cabo? ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la evaluación de indicios y el cálculo del deterioro de equipos especializados, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?

La entidad será la encargada de determinar, si realiza la evaluación de indicios de deterioro y el cálculo respectivo, por sí misma o si acude a agentes externos a ella; siempre y cuando cumpla con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente con las normas de Propiedades, planta y equipo, Activos intangibles y de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, así como también con lo indicado en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable y la Norma de Proceso contable y Sistema documental contable.

De acuerdo con el Procedimiento para la evaluación del control interno contable la información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, por lo cual las entidades deben estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable, donde se definan aspectos como los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados.

En ese sentido la Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable, establece que las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos

que pueden ser de origen externo o interno y que pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones y deterioro, cuyo soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Es importante resaltar que la entidad debe contar con un manual de políticas contables, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Aunque, en su mayoría, las políticas contables están contenidas en el marco normativo aplicable, en algunos casos la entidad puede establecer políticas contables a partir de juicios profesionales considerando su naturaleza y actividad, de manera que es en estos manuales dónde se debe establecer por ejemplo, en qué condiciones la entidad puede evaluar, por sí misma o acudiendo a agentes externos a ella, la existencia de indicios de deterioro y el cálculo del deterioro de activos no generadores de efectivo.

PREGUNTA 3. ¿Cuál es procedimiento contable para el reconocimiento del deterioro de los activos no generadores de efectivo?

De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la cual aplica para los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como propiedades, planta y equipo o activos intangibles, el deterioro se reconoce como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

Es decir, para el caso de propiedades, planta y equipo la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); para el caso de activos intangibles debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

PREGUNTA 4. En caso de que de un periodo a otro haya desaparecido el deterioro el cual fue registrado en su momento ¿cuál es el tratamiento contable para la reversión del deterioro ya registrado?

De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la reversión del deterioro se reconoce como un incremento del valor en libros del activo afectando el resultado del periodo. Es decir, si por un lado la reversión se realiza en el mismo periodo en que se reconoció el deterioro, se acreditará el gasto; y si por otro lado la reversión sucede en un periodo diferente en que ocurrió el deterioro, se reconocerá un ingreso por reversión de deterioro del valor.

Para el caso de propiedades, planta y equipo, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR, dependiendo del periodo en el que se realice la reversión. Y para el caso de activos intangibles, la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES o la subcuenta 483012-Activos intangibles de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR, dependiendo del periodo en el que se realice la reversión.

Es importante resaltar que el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no puede exceder al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro de valor en periodos anteriores.

PREGUNTAS DE VALOR RESIDUAL, VIDA ÚTIL, DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

PREGUNTAS 1 Y 2. ¿La revisión del valor residual, la vida útil, la depreciación y la amortización, se debe llevar a cabo solo con entidades externas certificadas o el mismo se debe o puede realizarse por la entidad de gobierno? ¿Si la entidad de gobierno no cuenta con personal experto e idóneo para realizar la revisión del valor residual, la vida útil, la depreciación y la amortización de PPYE e Intangibles, es procedente acudir a entidades o personas externas certificadas para realizar el mismo?

La entidad puede revisar por si misma o acudir a agentes externos a ella, el valor residual, la vida útil y el cálculo de la depreciación y amortización, siempre y cuando cumpla con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente con la Norma de propiedades, planta y equipo y la Norma de activos intangibles, así como también con lo indicado en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable y la Norma de Proceso contable y Sistema documental contable, tal como se mencionó anteriormente para el caso del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

PREGUNTAS 3 Y 4. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad si se presenta un cambio en la estimación contable del valor residual, en la vida útil, en la depreciación o en la amortización de PPYE e Intangibles?

De acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación y de amortización se deben revisar, como mínimo, al término de cada periodo contable y, si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación o la

amortización por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

Según la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación contable es un valor monetario obtenido por la entidad al medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, lo cual implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas y metodologías apropiadas.

Cuando se obtiene nueva información o se posee más experiencia, se pueden producir cambios en la información fiable disponible o en las técnicas o metodologías utilizadas para la estimación contable, dando lugar a revisiones y posiblemente ajustes sin que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Así pues, los efectos derivados de un cambio en una estimación contable afectarán a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

Ahora bien, si el cambio se relaciona con los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

PREGUNTA 5. Se tiene un equipo de cómputo adquirido en la vigencia 2019 (enero), por valor de \$10.000.000, cuya vida útil era de 5 años (60 meses), en el 2023 (noviembre), se identificó que le queda un mes de depreciación y acuerdo con el concepto técnico de la Oficina de las Tecnologías de información y las Comunicaciones informan que el equipo en las condiciones actuales puede durar en funcionamiento óptimo dos años más, prestando beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe llevar la entidad en este caso?

La Norma de propiedades, planta y equipo indica que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

Por lo anterior, si la entidad tiene un activo cuya vida útil restante es de un mes, pero establece que en las condiciones actuales puede continuar generando beneficios económicos futuros o potencial de servicio por dos años más, significa que el activo todavía conserva el potencial de servicio por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos

situaciones:

i) Se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la revisión anual de la estimación contable correspondiente a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la entidad de gobierno deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el hecho de que se encuentran en uso activos que han alcanzado una depreciación completa.

No obstante, es de precisar que la entidad de gobierno deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre los bienes de

su propiedad, con independencia de que estos cumplan con los criterios para ser reconocidos o no como activos en su situación financiera.

CONCEPTO No. 2024110000481 DEL 10-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

Doctor
 LEDICER MAYIVER SOLARTE BRAVO
 Profesional de Apoyo Almacén Departamental
 Secretaría de Servicios Administrativos
 Gobernación del Putumayo
 Mocoa, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010055582 del 30 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me dirijo a ustedes con el objetivo de solicitar información de la normatividad que regula la actualización de los avalúos de las entidades públicas (Departamento del Putumayo).

Anteriormente estaba en vigencia la circular 060 (sic) del año 2005, ‘Los avalúos de que trata la presente Circular Externa tendrán vigencia de tres (3) años como mínimo. Las entidades públicas que hayan practicado avalúos durante el año inmediatamente anterior a la expedición de la presente norma (sic) podrán mantener registrado dicho valor durante el tiempo que reste para completar el lapso de tres (3) años’.

Por tal razón solicito información para tener claridad sobres estas vigencias y si aún son obligatorios para temas contables”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor”.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la

entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, con la emisión de los nuevos Marcos Normativos, la estructura del Régimen de Contabilidad Pública anterior y el contenido de sus elementos estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017. En consecuencia, la Circular Externa 060 del año 2005, la cual hacía referencia “a los procedimientos relacionados con los efectos contables de avalúos de los bienes muebles e inmuebles de los entes públicos sujetos al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP”, perdió vigencia a partir del 01 de enero de 2018.

Ahora bien, bajo el Régimen de Contabilidad Pública vigente la Gobernación del Putumayo se encuentra clasificada como Entidad de Gobierno, por lo que debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Dicho Marco Normativo está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; el Catálogo General de Cuentas; los Procedimientos Transversales; los Procedimientos Contables y la Doctrina Contable Pública.

Por lo anterior, de conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento estos activos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del citado Marco Normativo únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos generadores o no generados de efectivo, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

La entidad puede consultar la normativa contable vigente en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en Convergencia con NIIF-NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → allí encontrará los elementos enunciados anteriormente

CONCEPTO No. 20241100001051 DEL 19-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes históricos y culturales
	SUBTEMA	Uso de avalúos para la medición de propiedades, planta y equipo y bienes históricos y culturales.

Doctor
 ANDRÉS VERGARA BALLÉN
 Coordinador grupo de gestión financiera y contable
 Ministerio de Justicia y del Derecho
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056092 del 05 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Justicia y de Derecho- MJD, tiene reconocido en los Estados Financieros, una obra de arte de un mural, sobre uno de los muros de la edificación, denominado “Vegetación Colombiana”, que fue transferida por el Ministerio del Interior a este Ministerio en el año 2011, y para el periodo de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante avalúo se estableció que el valor era de \$ 280.000.000.00, con una vida útil de 13.320 días equivalente a 37 años, el cual se encuentra registrado en Propiedad Planta y Equipo, en la subcuenta 168101 Obras de Arte, con una depreciación acumulada a la fecha de 6.936.936,93, en este sentido, surgen los siguientes interrogantes:

1. Si la obra en mención que se encuentra plasmada sobre uno de los muros de la edificación para efectos de registro contable, ¿se debe mantener individualizada?

Valga la pena decir que actualmente este mural NO está declarado como bien Histórico y Cultural por parte de ninguna entidad competente para hacerlo.

2. Por tratarse de una obra de arte, plasmada sobre el muro, la cual no se puede separar de la superficie del edificio, y dado que la vida útil del mural es diferente a la asignada a

la edificación, ¿cómo se debe tratar contablemente; reconocer como un componente del edificio y por tanto aplicar la depreciación por separado?

3. Si se define mediante concepto de la Contaduría General de la Nación, que debe ser un mayor valor de activo, por ser una obra de arte plasmada sobre el muro, ¿cuál sería el tratamiento contable, teniendo en cuenta que ya tiene una depreciación acumulada y su ajuste contable se haría por corrección de errores, o de manera prospectiva?

4. Si la obra es objeto de restauración, ¿el valor ejecutado en virtud de la misma se debe reconocer como un mayor valor de obra inicialmente reconocida o como un gasto por mantenimiento de la edificación?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la

entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; (...); así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

26. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

"3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA así: "Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios".

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo menciona que un elemento allí clasificado puede estar compuesto por partes significativas, conocidas como componentes, las cuales pueden ser piezas, repuestos, costos de desmantelamientos o inspecciones generales, y que mediante política contable la entidad determinará los criterios para identificarlos. Estos componentes que hacen parte del elemento son esenciales y se requieren para que el elemento pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Ahora bien, la entidad deberá tener en cuenta que, para el caso del reconocimiento de bienes como propiedades, planta y equipo, este se realizará de forma individual, así como

la estimación de la vida útil, el método de depreciación, el deterioro y el valor residual; lo anterior, siguiendo lo señalado en la individualización de bienes, derechos y obligaciones, determinado en el Procedimiento para la Evaluación de Control Interno Contable.

Teniendo en cuenta lo anterior damos respuesta a sus inquietudes:

Pregunta 1. Si la obra en mención que se encuentra plasmada sobre uno de los muros de la edificación para efectos de registro contable, ¿se debe mantener individualizada?

Atendiendo a la naturaleza del bien objeto de consulta, esto es una obra de arte plasmada en la edificación, que no es esencial para el uso de la edificación, además de lo indicado sobre la individualización de bienes a que hace referencia el Procedimiento para la Evaluación de Control Interno Contable, se concluye que esta obra de arte deberá mantenerse individualizada.

Adicionalmente, al no haber sido declarada por la entidad competente como un bien histórico y cultural, deberá continuar registrada en la subcuenta respectiva de la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA y aplicar para su medición posterior y revelaciones, lo definido en la Norma de propiedades, planta y equipos.

Pregunta 2 y 3. Por tratarse de una obra de arte, plasmada sobre el muro, la cual no se puede separar de la superficie del edificio, y dado que la vida útil del mural es diferente a la asignada a la edificación, ¿cómo se debe tratar contablemente; reconocer como un componente del edificio y por tanto aplicar la depreciación por separado? Y ¿cuál sería el tratamiento contable, teniendo en cuenta que ya tiene una depreciación acumulada y su ajuste contable se haría por corrección de errores, o de manera prospectiva?

Considerando la respuesta anterior, el reconocimiento de los bienes como propiedades, planta y equipo, así como la estimación de la vida útil, el método de depreciación, el deterioro y el valor residual, deberá realizarse de manera individual.

Pregunta 4. Si la obra es objeto de restauración, ¿el valor ejecutado en virtud de la misma se debe reconocer como un mayor valor de obra inicialmente reconocida o como un gasto por mantenimiento de la edificación?

Si la obra es objeto de restauración, al estar clasificada como un bien de propiedades, planta y equipo es necesario identificar si dicha restauración corresponde a una adición y mejora o a una reparación.

Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos, razón por la cual estas reconocen como un mayor valor del activo.

Las reparaciones son erogaciones en que se incurre con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa, y su reconocimiento se realiza como gasto en el resultado del periodo, lo cual también ocurre con el mantenimiento, que son erogaciones cuya finalidad es conservar la capacidad normal de uso del activo.

CONCEPTO No. 20241100001101 DEL 19-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de áreas parciales de edificaciones ubicadas en terrenos pendientes por legalizar.

Doctora
 CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
 Directora de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231010057532 del 14 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración la novedad relacionada con diferencias de criterio en el reconocimiento de áreas parciales de edificaciones ubicadas en terrenos pendientes por legalizar, sobre la cual se materializó un hallazgo al Ejército Nacional, por parte de la Contraloría General de la República, en el marco de la auditoría financiera realizada sobre la vigencia 2021, me permito solicitar se emita concepto bajo las siguientes consideraciones:

‘En el análisis de la cuenta 1640 EDIFICACIONES en el proceso de la auditoría financiera que adelanta la Contraloría General de la República al Ejército Nacional, se identificó que los siguientes activos fijos correspondientes a la sociedad 3035 CENAC Usaqué, se registraron en diferentes subcuentas, debiéndose registrar en la subcuenta 164027 Edificaciones pendientes de legalizar, en concordancia con la política N°17 Bienes Inmuebles, esto con base al acta 2336 del 07 de diciembre de 2017, que trata del avalúo de los terrenos y construcciones donde funcionan las instalaciones del Batallón de Infantería N°37 ‘Guardia Presidencial’ con el fin de tener control sobre los mismos y que se encuentren previamente identificados, asegurando la oportunidad y confiabilidad de la información.

Activo fijo	Denominación Cuenta Contable	Denominación del activo fijo	Descripción Adicional	Val.adq.
164000000730	1640010010	GRUTA PARA IMAGEN	KR 8 6C 73	334.299,49
164000000731	1640010010	EDIFICIO BLOQUE A (COMADO-MUSEO-ALOJTO OFICIALES	KR 8 6C 73	4.464.141.260,66
164000000732	1640010010	EDIFICIO BLOQUE B (COLISEO PISCINA BIGUP)	KR 8 6C 03	2.406.997.645,77
164000000733	1640010010	EDIFICIO BLOQUE C (ALOJAMIENTO DE TROPA Y SUBOFIC	KR 8 6B 93	8.614.265.219,88
164000000734	1640010010	EDIFICIO BLOQUE D (CASINO SUBOFICIALES Y SEV.GRLE	KR 8 6C 45	5.845.068.382,69
164000000735	1640010010	MUSEO CASA CALDAS BIGUP	KR 8 6C 73	127.719.419,15
164000000736	1640010010	GUARDIA ADMINISTRATIVA BIGUP	KR 9 6B 42	4.272.827,87
164000000737	1640010010	GUARDIA PM BIGUP	KR 8 6C 35	5.993.369,24
164000000738	1640010010	GUARDIA NUEVA BIGUP	KR 9 6C 61	67.839.775,17
164000000739	1640170000	PARQUEADERO CUBERTO SUBTERRANEO BIGUP	KR 9 6C IN 7	654.031.923,25
164000000740	1640010010	MURO DE CERRAMIENTO BIGUP	KR 9 6B 42	138.091.711,31
164000000741	1640240000	TANQUE SUBTERRANEO PARA ABASTECIMIENTO DE AGUA	KR 8 6C 03	130.478.891,26
164000000742	1640010010	CASETA DE INSTRUCCION BIGUP	KR 8 6C 03	130.478.891,26
164000000743	1640150000	BLOQUE CANILES BIGUP	KR 8 6B 81	8.282.419,92
164000000744	1640150000	CENTRO DE ACOPIO BIGUP	KR 8 6B 93	981.879,63
164000000746	1640010010	CASETA DE INSTRUCCION BIGUP	KR 8 6B 11	5.179.640,25
164000000747	1640010010	CASETA DE INSTRUCCION BIGUP	CALLE CARRERA 8 ⁶	1.457.305,55
164000000748	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 4	CL 6B 8-40	4.705.215,23
164000000749	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 5	CL 6B 8-54	4.155.722,96
164000000750	1640150000	GARITAS BIGUP PUETO 6	CL 6B 8-94	4.155.722,96
164000000751	1640150000	GARITAS BIGUP PUETO 7	KR 8 6B 93	4.155.722,96
164000000752	1640150000	GARITAS BIGUP	KR 8 6C 35	4.155.722,96
164000000753	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 9	KR 9 6C 98	4.155.722,96
164000000754	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 10	CL 7 8 – 59	4.705.215,23
164000000755	1640150000	GARITAS BIGUP PUESTO 3	KR 8 6C 03	4.705.215,23
				22.640.509.122,84

Situación presentada por debilidades en la escogencia del criterio para la clasificación contable del activo e inobservancia de lo estipulado en la política N°17 bienes inmuebles e insuficiencia de los mecanismos de control aplicados para la verificación y análisis de la razonabilidad de las cuentas fiscales contables y que conlleva a una subestimación contable en la subcuenta 164027 Edificaciones pendientes de legalizar por \$2.773.462.367,55, esto teniendo en cuenta que el Ejército manifiesta que de las construcciones en curso tan solo 3.208 metros cuadrados corresponden al área de los nueve (9) predios pendientes por legalizar, que a su vez corresponden al 12.25% del total del área del terreno (66 lotes). Observación Administrativa.'

En respuesta, el Ministerio de Defensa - Ejército Nacional ha considerado lo siguiente:

Co el fin de mitigar el impacto de hallazgo, el Ejército Nacional Se solicitó al ente de control afectar con la materialidad únicamente el área pendiente por legalizar por valor de \$2.773.462.367,55 (de acuerdo con datos del momento) el cual corresponde al 12.25% de las construcciones realizadas en el área afectada, de acuerdo con el plano relacionado anteriormente. De modo que el hallazgo finalmente fue descrito de la siguiente forma '(...) De acuerdo con lo señalado, se acepta la respuesta de la Entidad, por lo que se configura como hallazgo administrativo, modificando el valor en la proporción de las áreas pendientes de legalizar, que de acuerdo con lo señalado por el Ejército corresponde a un monto de \$ 2,773,462,367.55'.

Gestión de la entidad posterior a la auditoría

Mediante levantamiento topográfico de linderos se realizó la verificación de los lotes del área ocupada por el Batallón Guardia Presidencial, con el fin de garantizar y determinar realmente las construcciones que se encuentran ubicadas en los predios que presentan situación jurídica.

Por consiguiente, se analizó la cuenta 1640 edificaciones, donde se establece que del total de construcciones (25 inmuebles), solamente 5 inmuebles se encuentran parcialmente sobre los terrenos con afectación pendiente por legalizar, las cuales suman un valor de \$22.008.296.421,61 y de acuerdo con el porcentaje por predio, un valor de \$4.131.851.248,62 correspondiente al 14.86%, tal como se detalla a continuación:

ACTIVO	DENOMINACIÓN	VALOR	MTS TOTAL	MTS AFECT.	%	VALOR	MATRICULA	PREDIO
164000000731	EDIFICIO BLOQUE A (COMANDO MUSEO-ALOJAMIENTO OFICIALES)	4.487.933.250,02	7.119,20	291,00	12,98	582.533.735,85	50C-594910	PREDIO C MANZANA 2 LOTE 16
				263,40			50C-413378	MANZANA 2 LOTE 19
				370,00			50C-116426	MANZANA 2 LOTE 10
164000000732	EDIFICIO BLOQUE B (COLISEO PISCINA BIGUP)	2.406.997.645,77	2.550,00	179,80	17,21	414.244.294,84	50C-531012	MANZANA 2 LOTE 28
				174,00			50C-565769	MANZANA 2 LOTE 32
				85,00			50C-421148	PREDIO A MANZANA 1 LOTE 13
164000000733	EDIFICIO BLOQUE C (ALOJAMIENTO DE TROPA Y SUBOFIALES)	8.614.265.219,88	11.913,64	378,00	5,61	483.260.278,84	50C-434036	MANZANA 2 LOTE 36
				290,00			50C-534319	PREDIO B MANZANA 1 LOTE 10
164000000734	EDIFICIO BLOQUE D (CASINO SUBOFIALES Y SEV.GRLE)	5.845.068.382,69	2.510,00	1.053,00	41,95	2.452.006.186,54	50C-421148	PREDIO A MANZANA 1 LOTE 13
164000000739	PARQUEADERO SUBTERRANEO CUBIERTO	654.031.923,25	3.168,19	968,00	30,55	199.806.752,55	50C-421148	PREDIO A MANZANA 1 LOTE 13
TOTAL		22.008.296.421,61	27.261,03	4.052,20		4.131.851.248,62		

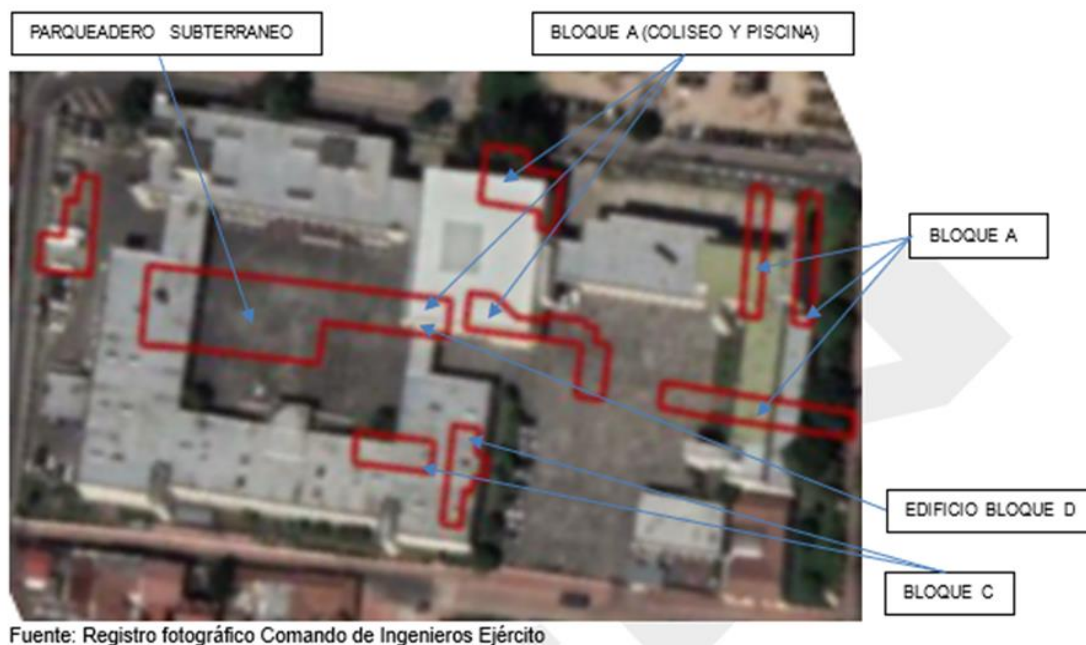
Fuente: informe ejecutivo de levantamiento topográfico de linderos.

Activo	Denominación	Valor	% Valor	Mts. total	Mts. afectados	%
Total (5) Inmuebles		22.008.296.421,61	4.131.851.248,62	27.261,03	4.052,20	14.86%

Fuente: Hoja de trabajo DIFIN.

Levantamiento topográfico realizado por el Comando de Ingenieros.

En la foto se enmarcan con delineado rojo los terrenos pendientes por legalizar, permitiendo evidenciar las áreas de las edificaciones construidas sobre estos terrenos, así:



Cabe indicar que, para el Ejército Nacional las edificaciones construidas con recursos de la entidad que se asentaron parcialmente sobre terrenos por legalizar, no resultan materiales y en tal medida cada edificación habían sido incorporada de acuerdo con su naturaleza en la respectiva subcuenta de la 1640 Edificaciones, no obstante, con el propósito de cerrar el plan de mejoramiento suscrito ante el ente de control la fuerza realizó la reclasificación de las áreas parciales de las construcciones afectando con una misma edificación, de manera proporcional las subcuentas 164001 Edificaciones y 164027 Edificaciones pendientes de legalizar.

De acuerdo con lo expuesto, para el Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional, surge la inquietud respecto de la pertinencia del procedimiento aplicado, teniendo en consideración que la proporcionalidad y materialidad de las áreas de las edificaciones que parcialmente se ubican en los 9 terrenos pendientes de legalizar, las cuales según criterio de la fuerza no ameritan desagregar el activo, ya que dicha situación particular puede ser revelada en las notas a los estados financieros sin afectar la razonabilidad de la información contable de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente

referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1605-TERRENOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agropecuaria. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo” (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, el CGC describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES de la siguiente manera: “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, el Marco Conceptual estipula los criterios que deben cumplir los bienes para ser considerados como parte de los activos de las entidades públicas en su información financiera, que para el caso consultado y de acuerdo con la información detallada en los antecedentes de este concepto, tanto los terrenos como las construcciones cumplen para ser incorporados como parte de las propiedades, planta y equipo de la entidad.

Una vez estos bienes cumplen para ser reconocidos por la entidad, se clasifican en las cuentas contenidas en el Catálogo General de Cuentas (CGC) de acuerdo con su naturaleza y la finalidad para la cual son adquiridos o construidos. En el CGC existen cuentas que representan la naturaleza de los bienes, como por ejemplo en el caso de la cuenta de terrenos que son los predios sobre los cuales se construyen las edificaciones, o la cuenta de edificaciones que corresponde a las construcciones que se emplean para propósitos administrativos; y existen las subcuentas que atienden a características especiales o particulares de los bienes, como es el caso de las subcuentas de bienes pendientes de legalizar.

Teniendo en cuenta la situación descrita en los antecedentes de este concepto, los bienes que se encuentran en un proceso jurídico y por lo tanto están pendientes de legalizar su titularidad son algunos de los terrenos donde funcionan las instalaciones del Batallón de Infantería N°37 “Guardia Presidencial”, y no las edificaciones que fueron construidas en el lugar.

Por lo anterior, no es adecuado que la entidad reconozca en su contabilidad las edificaciones en la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el mero hecho de que se construyeron sobre terrenos que en efecto se encuentran pendientes de legalizar, sin que estas edificaciones se encuentren inmersas en procesos jurídicos que puedan cambiar la realidad de su titularidad. Por su parte, la entidad sí debe tener reconocidos los terrenos sobre los cuales se adelantan procesos en la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar de la cuenta 1605-TERRENOS.

CONCEPTO No. 2024110002871 DEL 07-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del avalúo realizado a un bien inmueble.

Doctora
 LADY CAROLINA GACHARNÁ GUERRERO
 Profesional de Defensa Grupo Financiero
 Defensa Civil Colombiana
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010002082 del 16 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me dirijo a usted, con respecto al avalúo realizado en el mes de diciembre de 2023 a un bien inmueble propiedad de la Defensa Civil Colombiana, el cual generó un aumento en el activo.

Después de analizar la operación y teniendo en cuenta las normativas contables vigentes, se sugiere que la cuenta de contrapartida más adecuada para reflejar este aumento en el activo sería una cuenta de patrimonio. En este sentido, se recomienda utilizar una cuenta específica, como "Superávit por Revaluación" o una denominación similar, acorde con la estructura contable de la entidad.

Teniendo en cuenta que revisando el catálogo contable en SIIF nación no veo reflejada esta cuenta o una similar, por favor me indica que código utilizo y que tipología le corresponde a este ajuste manual”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida parcial de sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución de los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo anterior, la actualización del valor de dichos bienes no está permitida por la norma, es decir, no es necesario realizar avalúos con este fin. No obstante, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro, que como mínimo se hará al final del periodo contable, de conformidad con los criterios definidos en las normas de

Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20241100004311 DEL 21-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento y depreciación de paneles solares.

Doctora
 SANDRA IVON BARRERO CÉSPEDES
 Contadora
 Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional
 El Espinal, Tolima

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010002982 del 19 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El INSTITUTO TOLIMENSE DE FORMACION TECNICA PROFESIONAL, CON CÓDIGO ENT825873000, adquiero unos paneles solares cada uno por el valor de \$1.700.000, estás incluido dentro de un contrato de obra. LA CONSTRUCCIÓN DE UN BLOQUE

¿En qué cuenta contable los vendría a contabilizar?. y tiempo de depreciación he consultado no dio exactamente por donde sería”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites

legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

26. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden corresponder a piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

27. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios, Activos intangibles, Propiedades de inversión o Bienes de uso público. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se reconocerán como elementos de propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos y se clasificarán de acuerdo con la naturaleza del bien o la finalidad para la cual han sido adquiridos.

Ahora bien, los componentes de un bien clasificado como propiedades, planta y equipo son partes o piezas significativas, que tienen patrones diferentes de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio, por lo que, pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares y en periodos disímiles a los del bien. Por lo tanto, a partir de lo definido en las políticas contables de la entidad, esta podrá considerar si los paneles solares son materiales y cumplen los criterios definidos para ser identificados como componentes, y con ello reconocerlos de manera separada del resto de la edificación. En el caso, de que la entidad defina que los paneles solares no cumplen los criterios para ser identificados como componentes, entonces deberá reconocerlos como mayor valor de la edificación construida.

Por lo tanto, durante el proceso de montaje o la construcción de la edificación, la entidad registrará los paneles solares en la subcuenta 162002-Redes, líneas y cables de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, si los ha identificado como componentes, o en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, si los identifica como mayor valor de la edificación.

Una vez los paneles solares se encuentren en las condiciones previstas por la entidad para su operación y funcionamiento, la entidad efectuará su reclasificación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES y acreditando la subcuenta 162002-Redes, líneas y cables de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, si los ha identificado como componentes, o debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acreditando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, si los ha identificado como mayor valor de la edificación.

Con posterioridad al reconocimiento de estos bienes, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, donde la depreciación corresponde a la distribución sistemática del valor depreciable del bien a lo largo de su vida útil, en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

La vida útil que se emplea en el cálculo de la depreciación corresponde al periodo durante el cual la entidad espera utilizar el bien o, el número de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, y la determina la entidad a partir de factores como la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado por factores operativos, la

obsolescencia técnica o comercial, los límites legales o restricciones similares sobre el uso, entre otros que le permitan realizar una mejor estimación.

Por lo anterior, corresponde a la entidad definir el periodo de tiempo durante el cual va a depreciar los paneles solares y, como mínimo, al final de cada periodo contable revisará si existen cambios significativos que afecten la vida útil de los bienes, a fin de ajustarla para reflejar el nuevo patrón de consumo.

CONCEPTO No. 20241100008661 DEL 08-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctor
 JORGE BERMÚDEZ BETANCOURT
 Profesional – Contratista
 Grupo de Recursos Físicos
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010005742 del 02 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Consulta revalorización de activos muebles e inmuebles

(...) quiero consultar si la CGN presta apoyo o acompañamiento o en su defecto hay instructivos o guías, etc según el nuevo marco normativo, para la revalorización de activos muebles e inmuebles que se encuentran totalmente depreciados valor cero en libros, pero que aún están prestando un servicio operativo a la entidad”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial

procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro de valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable

(..)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES.

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad a su reconocimiento, estos elementos serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es viable contemplar una revaluación posterior a los activos.

En este sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que los activos que cumplan los criterios para reconocerlos como tales deben ser incorporados en la información financiera y deben permanecer allí hasta que finalice su vida útil, se disponga de ellos o ya no se espere un beneficio económico o potencial de servicio a través de su uso o enajenación.

Ahora bien, las actualizaciones de valor que se realice en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Igualmente, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por lo tanto, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso, indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos o potencial de servicio por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) La primera situación puede corresponder a un error a) como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros o b) al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas.

En consecuencia, deberán realizar la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el importe en libros bruto de dichos bienes.

No obstante, la entidad deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20241100010521 DEL 18-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo.

Doctor
 JORGE EDUARDO ÁNGEL MOSCOSO
 Profesional Universitario
 Secretaría de Hacienda
 Dirección Financiera
 Alcaldía Municipal de Cajicá
 Cajicá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010007562 del 09 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) me pueden indicar la doctrina donde me indique si los avalúos de bienes están permitidos o no, o por el contrario se pueden considerar detrimento patrimonial”.

Mediante llamada telefónica al consultante, informa que los bienes a que hace referencia son algunos terrenos y edificaciones clasificados como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTÍCULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, se precisa que la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre si los avalúos de bienes están permitidos, y que si estos pueden considerarse un detrimento patrimonial.

Por consiguiente, se realizó traslado de esta inquietud a la Contraloría General de la República mediante radicado N°20241120007041 del 28 de febrero de 2024.

Ahora bien, en lo referente con el reconocimiento de los avalúos en la información financiera de propósito general del municipio el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, señala que, con posterioridad al reconocimiento, estos activos, se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por consiguiente, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del citado Marco Normativo únicamente serán con ocasión de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos generadores o no generados de efectivo, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20241100011651 DEL 04-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes muebles e inmuebles que fueron registrados en el gasto en periodos anteriores al 2022.

Doctor
 ELENIO TIRADO COVO
 Contador
 Municipio de Chinú
 Chinú, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100012592 del 03 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

"(...) solicito su acostumbrada colaboración para la orientación sobre LA CONTABILIZACIÓN DE UNOS BIENES MUEBLES E INMUEBLES QUE FUERON REGISTRADOS AL GASTO EN LOS PERIODOS ANTERIORES AL 2022 OCASIONANDO EN ESTOS PERIODOS UN DÉFICIT EN LOS ESTADOS FINANCIEROS EN LUGAR DE REGISTRARLOS COMO ACTIVOS GRUPO 16 Y 17 DEL CATÁLOGO DE CUENTAS ENTIDADES TERRITORIALES.

¿Sería correcto realizar la contabilización de su mayor valor e incorporación al inventario con cargo a la utilidad acumulada de ejercicios anteriores?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, señalaban para el año 2021:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas”.

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo". (Subrayados fuera del texto).

Además, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe los siguientes grupos así:

16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tienen para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos

durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación. (...)”.

17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de a) los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización; y b) los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que por lo tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. También incluye los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Propiedades, planta y equipo señala que se reconocerán como tal los activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Así mismo, la Norma de Bienes de uso público menciona que se reconocerán como tales los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente; con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Teniendo en cuenta lo anterior y en el entendido que en periodos anteriores al 2022 la entidad reconoció como gastos aquellos bienes que cumplían con la definición para ser reconocidos como propiedades planta y equipo y como bienes de uso público; deberá corregirse el error en el periodo en que se descubra, aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por consiguiente, en el periodo actual, la entidad incluirá los bienes que cumplan con los criterios para el reconocimiento como propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá reexpresar retroactivamente la información comparativa afectada

por el error. Si, por el contrario, el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100015261 DEL 07-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Incremento del valor de las edificaciones y terrenos conforme al valor catastral.

Doctora
 JIMENA BETANCUR RIVERA
 Secretaria de Asuntos Administrativos
 Alcaldía de Dosquebradas
 Dosquebradas, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20240010021232, del 17 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“la entidad requiere reevaluar o valorizar o incrementar el valor de los activos (Bienes Inmuebles), los cuales según la Resolución 533 de 2015 fueron reconocidos en los Estados Financieros por su costo en el año 2019 (...)

La pregunta es, si para el año 2024 podemos realizar estos ajustes tanto para los terrenos como para las edificaciones, para que el valor quede reflejado con su valor catastral (...), todo amparado en la Resolución 285 de 2023, para que se refleje el valor real del patrimonio del Municipio.

Segunda pregunta. En que normatividad se encuentra el Párrafo 1 al que hace referencia el Parágrafo Transitorio 2° del Artículo No. 2 de la Resolución 285 de 2023”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, la Resolución 285 de 2023, modificada por la Resolución 086 de 2024, dispone:

“Artículo 1º. Modificar las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cuales quedarán tal y como se establece textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.

Artículo 2º. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998 y el artículo 65 de la Ley 1437 de 2011, modificado a su vez por el artículo 15 de la Ley 2080 de 2021, y tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2024.

Parágrafo transitorio 1º. Con excepción de lo señalado en el parágrafo transitorio 2º del presente artículo, las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, realizadas mediante la presente Resolución, aplicarán de manera prospectiva a partir del 01 de enero de 2024. Los efectos del reconocimiento o ajuste de los activos o pasivos, producto de las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Adicionalmente, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2024, se revelará el impacto que tuvieron las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

En ningún caso, la aplicación de las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución implicará la reexpresión retroactiva de los saldos a 31 de diciembre de 2023, que se presentan comparativamente en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2024.

Parágrafo transitorio 2º. Las modificaciones realizadas al párrafo 1 de la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, realizadas mediante la presente Resolución, aplicarán de manera prospectiva a partir del 01 de octubre de 2024. Los efectos del ajuste de los inventarios, producto de las modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, afectarán la subcuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS, si los bienes fueron adquiridos durante el periodo contable 2024, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES si los bienes fueron adquiridos en periodos contables anteriores al 2024. Adicionalmente, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2024, se revelará el impacto que tuvieron las

modificaciones realizadas mediante la presente Resolución, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

No obstante, las entidades podrán aplicar de forma anticipada y de manera prospectiva, a partir del 01 de enero de 2024, las modificaciones realizadas al párrafo 1 de la Norma de inventarios.

En ningún caso, la aplicación de las modificaciones realizadas al párrafo 1 de la Norma de inventarios implicará la reexpresión retroactiva de los saldos a 31 de diciembre de 2023, que se presentan comparativamente en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2024" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno exige que la medición posterior de estos activos se realice al costo menos depreciación acumulada menos deterioro acumulado. En consecuencia, la entidad no puede actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo conforme al valor catastral de los terrenos o edificaciones.

Adicionalmente, se precisa que los efectos del reconocimiento o ajuste de los activos o pasivos de que trata el párrafo transitorio 1º del artículo 2 de la Resolución 285 de 2023, modificado por el artículo 1º de la Resolución 086 de 2024, solo aplica a las modificaciones que se realizaron a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante el artículo 1º de la Resolución 285 de 2023. En este sentido, se precisa que la Resolución 285 de 2023 no modificó el párrafo 20 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En suma, la entidad no puede actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo conforme al valor catastral de los terrenos o edificaciones utilizando como fuente normativa el párrafo transitorio 1º del artículo 2 de la Resolución 285 de 2023.

Además, se precisa que el párrafo 1 al que hace referencia el párrafo transitorio 2 del artículo 2 de la Resolución 285 de 2023, modificado por el artículo 1 de la Resolución 086 de 2024, se encuentra en la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenida en el anexo que hace parte integral de la Resolución 285 de 2023. También, la Norma de inventarios puede ser consultada en la página web de la CGN www.contaduria.gov.co siguiendo la ruta:

RCP > RCP en convergencia con NIIF – NICSP > Marco Normativo para Entidades de Gobierno > Normas > Normas Versión 2015.11

CONCEPTO No. 20241100017401 DEL 23-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de bienes inservibles.

Doctora
 CLAUDIA JIMÉNEZ TORRES
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100022482 del 23 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Si tengo en el inventario de la cuenta 1635 bienes muebles en bodega (el 90% de los artículos son inservibles) pero no se ha terminado su vida útil) que debo hacer?”

Adicionalmente, el 3 de mayo de 2024, la doctora Claudia Jiménez Torres, vía telefónica, señala que la consulta la realiza para una entidad de gobierno.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera del texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos

valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que se dará de baja una propiedad, planta y equipo cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Adicionalmente, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que todas las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados y que dichos soportes podrán ser de origen interno o externo.

Así las cosas, la entidad dará de baja las propiedades, planta y equipo sobre las cuales pierda el control o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, situación que la entidad deberá respaldar con los debidos soportes contables que sean susceptibles de verificación y comprobación.

Adicionalmente, como lo señala el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la entidad deberá realizar de forma permanente y sostenible la depuración contable, con el objetivo de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo tanto, siempre que se presenten este tipo de hechos económicos, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros contables.

Ahora bien, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que la vida útil de una propiedad, planta y equipo corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo tanto, cuando la entidad identifique bienes inservibles y efectúe su baja de sus libros contables, significa que dichos bienes ya no cuentan con una vida útil y con la baja en cuentas también cesará su depreciación.

Es de precisar que, el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico o administrativo, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000271 del 05-01-2024
20241100001031 del 18-01-2024
20241100001671 del 26-01-2024
20241100010511 del 18-03-2024
20241120004051 del 13-03-2024
20241100013121 del 19-04-2024
20241100013701 del 26-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024
20241100015881 del 10-05-2024
20241100016221 del 16-05-2024
20241100017381 del 23-05-2024
20241100017551 del 24-05-2024
20241100017671 del 27-05-2024
20241120013891 del 02-05-2024
20241100020811 del 17-06-2024
20241100021061 del 19-06-2024

1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO

CONCEPTO No. 20241100015771 DEL 09-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de vías existentes sin contabilizar.

Doctora
 DILEM SÁNCHEZ RIVERA
 Profesional Especializada
 Municipio de la Tebaida
 La Tebaida, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010018402 del 04 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) asesoría respecto a las cuentas contables que deben usarse para el registro de reconocimiento de vías rurales existentes, que no estaban incluidas en los estados financieros”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a las características de las vías como bienes inalienables, imprescriptibles e inembargables, que están destinados al uso y disfrute de la comunidad en general, que además están al servicio permanente de la población, con las limitaciones establecidas por la ley y las autoridades que regulan su uso; estas deben ser reconocidas por el Municipio como un bien de uso público.

Por otra parte, si se cometió un error por parte de la entidad al no haber incluido en su información financiera vías rurales que existían con anterioridad al presente periodo contable, este deberá ser corregido atendiendo a lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Para el reconocimiento de las vías, la entidad debitará la subcuenta 171001-Red carretera de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- En caso de que el Municipio de la Tebaida no tuviera registrados los terrenos sobre los cuales se construyeron las vías, debitará la subcuenta 171014-Terrenos de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y acreditará la subcuenta que corresponda de la

cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por el contrario, si la entidad ya había reconocido dichos terrenos no deberá realizar este asiento contable.

Posteriormente, la entidad deberá reconocer para cada uno de los periodos anteriores que no realizó la medición posterior de las vías, la depreciación de estos bienes mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 178501-Red carretera de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR); y el deterioro si hubiese, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 179001-Red carretera de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR).

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente los registros mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20241100020151 DEL 07-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público
	SUBTEMA	Deterioro de los bienes de uso público

Doctora
 NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN
 Coordinadora GIT Administrativo y Financiero
 Agencia Nacional de Infraestructura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025162 del 08 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. El deterioro al cual se refiere la norma de bienes de uso público, en la medición posterior, que debe ser reconocido en situación financiera de la Agencia, en caso de exista algún indicio, ¿corresponde al deterioro físico del activo o corresponde a un deterioro de valor del activo?

2. Si el deterioro al cual se refiere la norma en comentario, corresponde a un deterioro de valor, tal como se puede inferir con el citado numeral 25. ¿Debe la Agencia realizar la comprobación del deterioro de valor del activo a través de la comparación del valor en libros y el valor del servicio recuperable del activo?

3. Si el deterioro al cual se refiere la norma en comentario, corresponde a un deterioro de valor, tal como se puede inferir con el citado numeral 25 pero no se debe medir a través de la comparación del valor en libros y el valor del servicio recuperable del activo. ¿Cuál es diferencia entre una baja en cuentas de un bien de uso público por daño físico y una pérdida por deterioro de valor originada en un daño físico?

4. Ahora bien, si este deterioro es meramente físico y se debe medir como la proporción del activo que presenta daño físico, podría inferirse que: ¿los bienes de uso público a los cuales se les debe aplicar evaluación de indicios de deterioro además de ser materiales son los que no están cubiertos por un plan de mantenimiento y conservación?

5. Si un bien de uso público ya sea una red de carretera, red portuaria o una red férrea, se entrega en concesión a un concesionario para que este a través del acuerdo de concesión restablezca la capacidad del activo para prestar servicio, es decir, el o los activos entregados por la entidad titular presentan daños físicos que impiden que activo opere o preste servicio, desde antes del inicio del acuerdo de concesión:

¿Se debe realizar evaluación de indicios de deterioro, teniendo en cuenta que la reparación, mantenimiento y/o mejoramiento son la razón de ser del acuerdo?

¿A quién corresponde evaluar el indicio de deterioro y el reconocimiento de este, a la entidad titular o a la entidad concedente?

6. Los terrenos sobre los cuales se construyan los bienes de uso público, son objeto de evaluación de indicios de deterioro?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"6.3.5.1. Costo

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros" (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establece:

"11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

(...)

11.3. Medición posterior

(...)

23. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

24. El deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico. Si el valor en libros de la parte dañada no está identificado de manera separada, la entidad podrá estimarla tomando como referente a) la proporción del costo histórico que razonablemente pueda ser asignado a la parte dañada con relación al costo total del activo ajustado por la depreciación acumulada o b) la proporción física de la parte dañada con relación al activo total.

25. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

11.5. Baja en cuentas

28. Un bien de uso público se dará de baja cuando se pierda el control del activo o cuando no se espere obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría

de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien de uso público se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

(...)

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

(...)

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda” (subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

“5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados

La entidad concedente registrará los valores relacionados con el deterioro de valor de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES, la subcuenta 535118-propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 535711-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR), la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 197611-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

La estimación del deterioro de valor de los bienes de uso público en concesión atenderá los lineamientos señalados en la Norma de bienes de uso público. Por su parte, la estimación del deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, atenderá los lineamientos de la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

1. Deterioro físico o deterioro de valor

El Marco conceptual señala que, las pérdidas por deterioro del valor reflejan el grado en el que potencial de servicio de un activo ha disminuido por cambios en la economía o por otras condiciones diferentes al uso normal del activo. Por su parte, la Norma de bienes de uso público menciona que, los bienes de uso público se deterioran cuando hay evidencia de que han tenido daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

Teniendo en cuenta lo anterior, se evidencia que la Norma de bienes de uso público en cuando habla de deterioro, en los párrafos 23 al 25, se refieren a deterioro del valor, ya que, los daños físicos que tiene el activo disminuyen el potencial de servicio de los bienes de uso público generando pérdidas en el valor de estos bienes. Por lo tanto, la Norma no trata dos deterioros diferentes, uno físico y uno de valor, sino que el daño físico resulta en el deterioro del valor de dichos bienes.

2. Comprobación del deterioro de los bienes de uso público

La Norma de bienes de uso público establece que el origen del deterioro de los bienes de uso público es que estos tengan daño físico, y que estos daños disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. Por lo tanto, el reconocimiento del deterioro en los bienes de uso público no se genera por la comparación del valor en libros y el valor del servicio recuperable, si no por el daño físico que tenga el activo.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, no es aplicable a los bienes de uso público. Por ello, el reconocimiento y la medición del deterioro son distintos.

3. Diferencia entre baja en cuentas y deterioro del valor

La baja en cuentas, en los bienes de uso público, se da cuando la entidad pierde el control del activo o cuando no se espera que de dicho bien se obtenga potencial de servicio, es decir, que el bien deja de ser catalogado como activo dentro de la información financiera

de la entidad. Por su parte, el deterioro, es una pérdida parcial en el potencial de servicio que tiene dicho activo dentro de la entidad. En el último caso, el activo aún es controlado por la entidad y no ha perdido la totalidad del potencial de servicio; por lo tanto, aún está catalogado como activo dentro de la información financiera de la entidad.

4. Deterioro de activos que tienen un plan de mantenimiento y conservación

El deterioro debe evaluarse como mínimo al final de cada periodo contable con independencia de que el bien de uso público se encuentre o no dentro de un plan de mantenimiento y conservación, ya que el deterioro se puede presentar por condiciones externas que no están contempladas dentro del plan y que alteran la capacidad normal de uso del activo.

5. Evaluación de deterioro en la entidad titular o en la concedente

El deterioro debe evaluarse como mínimo al final de cada periodo contable con independencia de que el bien de uso público vaya a ser entregado en concesión o si ya se encuentra en concesión. En este sentido, se pueden presentar dos situaciones:

a) Si los indicios de deterioro surgieron antes de que el activo se diera en concesión, la entidad titular del bien de uso público debe aplicar lo establecido en la Norma de bienes de uso público. Por lo tanto, esta entidad es la que evalúa, reconoce y mide el deterioro del bien de uso público.

b) Si los indicios de deterioro surgen cuando el activo está en concesión, la entidad concedente es la que debe evaluar, reconocer y medir el deterioro del bien de uso público ateniendo los lineamientos de la Norma de bienes de uso público.

6. Terrenos de los bienes de uso público:

A los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público les aplica la Norma de bienes de uso público, por lo tanto, deben cumplir con los criterios allí planteados, incluyendo la medición posterior, en dónde se plantea el reconocimiento y medición del deterioro.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100011651 del 04-04-2024

20241100019361 del 04-06-2024

1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100001051 del 19-01-2024

1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 2024110000281 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Amortización de activos intangibles adquiridos

Doctora
 YANETH CORREDOR ECHEVERRÍA
 Contadora
 U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056172 del 05 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) ¿Para las Licencias de software adquiridas, las amortizaciones iniciarán en el momento que estén disponibles para su uso en la nube o en plataforma dispuesta para tal fin, o la amortización deberá iniciar solo hasta el momento en que las licencias sean activadas?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(…)

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con los antecedentes y las consideraciones expuestas, el proceso de amortización de un activo intangible iniciará cuando este se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la entidad.

En consecuencia, la amortización de las licencias de software adquiridas por la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, deberá iniciarse en el momento en que la entidad pueda disponer de ellas para su uso en la nube o en la plataforma dispuesta para tal fin.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100000341 del 09-01-2024
20241100000461 del 10-01-2024
20241100013121 del 19-04-2024
20241100017661 del 27-05-2024
20241100019271 DEL 31-05-2024

1.2.16 ARRENDAMIENTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.17 ACTIVOS BIOLÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.18 COSTOS DE FINANCIACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000481 del 10-01-2024

20241100010521 del 18-03-2024

20241100017381 del 23-05-2024

20241100017671 del 27-05-2024

1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO
CONCEPTO No. 20241100022581 DEL 28-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reversión del deterioro sobre bienes inmuebles

Doctora
 DERLY GONZÁLEZ ARIZA
 Coordinadora grupo de gestión financiera y contable
 Ministerio de Justicia y del Derecho
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010029222 del 31 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Justicia y del Derecho (En adelante MJD), para la vigencia de 2019, contrató los servicios de avalúo con el fin de determinar el valor de mercado de los bienes inmuebles de su propiedad, ante la expectativa de un posible intercambio de sedes, con la Defensoría del Pueblo; como resultado de dicho avalúo, se obtuvo que dos de sus inmuebles presentaron un menor valor, al registrado como costo de adquisición.

Durante la vigencia 2019 y 2020, el MJD no realizó ningún registro contable teniendo bajo consideración que, se reflejaría una disminución del patrimonio, por efecto del reconocimiento del deterioro; con el fin de sustentar esta decisión, la administración del ministerio suscribió un acta en la cual se indicó que no se tomaría en cuenta el resultado del avalúo del año 2019, por las razones previamente mencionadas. No obstante, la CGR en las auditorías realizadas para las vigencias 2019 y 2020 generó hallazgo por no haberse reflejado el deterioro correspondiente en los estados financieros de la entidad, razón por la cual, en la vigencia 2021 se reconoció el deterioro asociado a los dos inmuebles -en las cuentas correspondientes a Edificaciones y Terrenos Urbanos.

Ahora bien, en el año 2023 el MJD, contrató la realización de avalúos a los bienes muebles de la entidad, con el fin de superar un nuevo hallazgo generado en la auditoría realizada por la CGR para la vigencia 2022, con la finalidad de recalcular la vida útil de bienes que, a pesar de encontrarse totalmente depreciados, se encontraban en uso. El objeto del contrato también incluyó la elaboración del avalúo a los bienes inmuebles, cuyo estudio dio como resultado que, entre otros, los dos inmuebles que tiene asociados valor por deterioro, en esta oportunidad, presentan mayor valor comercial con respecto al avalúo del año 2019.

Ante el planteamiento antes descrito, surgen interrogantes y se hacen las siguientes precisiones:

1. El deterioro registrado en la vigencia 2021 sobre los bienes inmuebles Propiedad Planta y Equipo, se realizó atendiendo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y soportado en el informe técnico del avalúo.
2. Con el informe técnico del avalúo en la vigencia 2023, se comprobó que los bienes inmuebles de Propiedad Planta y Equipo deteriorados en el año 2021 presentan ahora una recuperación del valor (este valor no supera el valor en libros), en tal sentido, se solicita se emita concepto respecto si es viable realizar la reversión del Deterioro atendiendo el avalúo realizado en el 2023, y cuál será el impacto en los estados financieros, en razón a que se realizará en la presente vigencia (2024).
3. De considerarse viable la reversión del Deterioro, ¿Es necesario realizar la reexpresión de los Estados Financieros?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida parcial de su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.
2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a

precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo

(...)

20.5. Reversión del deterioro del valor

24. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor del servicio recuperable del activo.

20.5.1. Indicios de reversión del deterioro del valor

25. Cuando la entidad evalúe si existen indicios de que el deterioro del valor reconocido en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido considerará fuentes externas e internas de información.

26. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia favorable sobre la entidad a largo plazo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico, o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo se ha incrementado significativamente.

(...)

20.5.2. Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

29. La entidad revertirá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

30. La reversión del deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

31. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión del deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido el deterioro del valor en periodos anteriores.

32. Después de reconocer una reversión del deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su valor residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que

se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la entidad debe evaluar al final de cada período contable si existen indicios de que el deterioro del valor de un activo ya no existe o ha disminuido, dichos indicios pueden provenir de fuentes internas o externas, como un aumento significativo en el valor de mercado del activo. Si existiese tal indicio, se debe estimar nuevamente el valor del servicio recuperable del activo, y registrar la reversión del deterioro como un aumento en el valor en libros del activo contra el resultado del período.

Sin embargo, el valor en libros del activo después de la reversión no puede exceder el valor en libros que tendría si no se hubiera reconocido el deterioro en períodos anteriores, y luego de reconocer una reversión del deterioro, los cargos por depreciación o amortización del activo se deben ajustar para distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su valor residual si existe, de manera sistemática a lo largo de su vida útil restante.

En este sentido, el Ministerio de Justicia y del Derecho puede hacer la reversión del deterioro sobre los bienes inmuebles si, de forma individual, el valor en libros de dichos bienes es inferior al valor del servicio recuperable; dicho valor corresponde al mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición, empleando el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

Por lo tanto, si el Ministerio de Justicia y del Derecho determina que se cumplen las condiciones para realizar la reversión del deterioro sobre los bienes inmuebles, lo registrará mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR.

Ahora bien, si el Ministerio de Justicia y del Derecho conocía la información necesaria para establecer la reversión del deterioro y registrarla en los estados financieros, pero no lo hizo, se cometió un error contable; el cual debe ser corregido mediante lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Si el error de no registrar la reversión del deterioro de las edificaciones y terrenos, y ajustar el cálculo de la depreciación de las edificaciones corresponde al periodo contable actual, este se corregirá antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

- Si el error de no registrar la reversión del deterioro de las edificaciones y terrenos, y ajustar el cálculo de la depreciación de las edificaciones corresponden a periodos anteriores, se corregirá el valor de las partidas afectadas por el error contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente los ajustes mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000341 del 09-01-2024

20241100000481 del 10-01-2024

20241100010521 del 18-03-2024

20241100017381 del 23-05-2024

20241100017671 del 27-05-2024

1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS Y COLOCADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.22 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.23 CUENTAS POR PAGAR

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000151 del 03-01-2024
20241100000201 del 04-01-2024
20241100003991 del 19-02-2024
20241100004401 del 21-02-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241100019241 del 31-05-2024
20241100021791 del 24-06-2024

1.2.24 PRÉSTAMOS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20241100019221 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento inicial de los préstamos por pagar con entidades bancarias. Registro contable del pago de intereses por préstamos con entidades bancarias.

Señores
 Alcaldía de Valencia
 Valencia, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100021692 del 22 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. Cómo se deben contabilizar los Gastos por Intereses que se pagan de manera mensual por el concepto de créditos con entidades bancarias en las entidades de gobierno.
2. Cómo se deben registrar contablemente los créditos nuevos obtenidos por las entidades de gobierno con entidades bancarias”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

4.4. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición.

7. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

8. Los pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTAS 1 y 2. ¿Cómo se deben contabilizar los Gastos por Intereses que se pagan de manera mensual por el concepto de créditos con entidades bancarias en las entidades de gobierno? y ¿Cómo se deben registrar contablemente los créditos nuevos obtenidos por las entidades de gobierno con entidades bancarias?

Los créditos obtenidos por las entidades de gobierno con entidades bancarias se deben reconocer como préstamos por pagar por el valor recibido, para lo cual la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

De acuerdo con la Norma de préstamos por pagar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados.

Por un lado, el costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva, esta es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición, y se reconocerá como gasto en el resultado del periodo y como un mayor valor del préstamo por pagar, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Por otro lado, los pagos de intereses disminuyen el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada. Así pues, la entidad debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No.20241100014431 del 03-05-2024

1.2.25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20241100000691 DEL 12-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Corrección de errores en el cálculo actuarial de futuras pensiones Reconocimiento de la obligación por el cálculo actuarial de pensiones actuales Medición de los beneficios a los empleados a largo plazo Reconocimiento contable del auxilio funerario como beneficio posempleo Tratamiento contable del plan de activos para beneficios posempleo y plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo

Doctora
 ALEXANDRA JIMENA ESPAÑA ENRIQUEZ
 Jefe de Contabilidad
 Universidad de Nariño
 San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010058182 del 19 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(...) la Universidad de Nariño a 1 de enero de 2018 reconoció en la cuenta 2514 Beneficios Posempleo-Pensiones el cálculo actuarial de pensiones realizado por la universidad.

En el proceso de actualización del cálculo actuarial se han presentado algunas dudas, por esta razón de la manera más atenta solicito su colaboración con la consulta relacionada con diferentes aspectos, con el fin de determinar si se están realizando los registros contables de manera correcta.

Solicito orientación en lo relacionado con las siguientes inquietudes:

CALCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES

Se está realizando el proceso de actualización del cálculo actuarial de futuras pensiones-bonos pensionales registrado contablemente en la cuenta 251412.

Al revisar la nueva información se pudo determinar que, en el cálculo actuarial realizado inicialmente, por falta de información suficiente, no se tuvo en cuenta algunos funcionarios a los que se les debe reconocer bonos pensionales.

¿Qué tratamiento contable se debe dar a esta situación? ¿Es correcto utilizar la cuenta 315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo para realizar estos registros con la nueva información?

De igual manera, al revisar la nueva información se pudo determinar que, en el cálculo realizado inicialmente, por falta de información suficiente, se incluyeron algunos bonos de funcionarios que ya habían sido pagados en años anteriores y no se debía nada por este concepto.

¿Qué tratamiento contable se debe dar a esta situación? ¿Es correcto utilizar la cuenta 315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo para realizar estos registros con la nueva información?

CALCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES

¿Es correcto que el pasivo por concepto de cálculo actuarial de pensiones actuales, reconocido contablemente en la cuenta 251410, debe corresponder únicamente la parte de la obligación que le corresponde asumir a la universidad, teniendo en cuenta que las cuotas partes por cobrar deben reconocerse en el momento que la entidad asuma la obligación de pago de la mesada pensional? ¿O por el contrario deben reconocerse por el valor total incluyendo las cuotas partes por cobrar?

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

¿La medición de beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512 se debe hacer mediante cálculo actuarial para calcular el valor presente?

OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO

¿Para la medición de Otros Beneficios Posempleo Auxilio funerario de la cuenta 251504, es necesario realizar Cálculo Actuarial de Auxilio Funerario para calcular el valor presente?

PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO Y PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

Sobre este aspecto se ha encontrado poca información para verificar si se están haciendo los registros contables de manera correcta, las inquietudes se encaminan a lo siguiente:

¿Los activos que se destinen exclusivamente al pago del pasivo pensional y del pasivo a largo plazo deben estar registrados en las cuentas 1904 y 1902?

¿Qué normas o leyes o decretos, regulan la creación del plan de activos para beneficios posempleo y el plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo registrados en las cuentas 1904 y 1902?

¿Qué tratamiento contable se debe dar a este plan de activos?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

"6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los

que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como el auxilio funerario, los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

(...)

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

31. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad, y
- b) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

33. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.3.2. Medición

36. El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.

37. Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los requerimientos señalados en la medición de los beneficios posempleo. No obstante, el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, las ganancias o pérdidas actuariales, las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios se reconocerán como gasto o ingreso en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

"1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a favor de a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las

condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

(...)

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

En el caso de las obligaciones pensionales de las entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional haya sido asumida por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP), el cálculo actuarial de pensiones futuras será registrado por la entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la entidad liquidada o por la entidad que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, tenga a su cargo la administración de las historias laborales de los trabajadores. Una vez se consoliden los derechos pensionales y la UGPP reconozca la obligación pensional, esta reconocerá el cálculo actuarial de pensiones actuales.

(...)

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones

actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

(...)

2.1. Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. En caso de que exista diferencia, se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

i. Error en el cálculo actuarial de futuras pensiones

La subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS será usada para el registro de las ganancias o pérdidas actuariales por cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

No obstante, la situación expuesta en su consulta, en donde se identificó que no se tuvo en cuenta algunos funcionarios a los que se les debe reconocer bonos pensionales y que se habían incluido valores de algunos bonos de funcionarios que ya habían sido pagados, son errores en la información financiera que se deben corregir ajustando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, la entidad evaluará la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido por el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

ii. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones - Cálculo actuarial de pensiones actuales

Teniendo en cuenta que se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, corresponde a la entidad registrar únicamente la obligación pensional por la cual se espera desprender de recursos y por la cual tenga la obligación de pago con el trabajador o extrabajador.

De esta manera, presentará en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad a favor de sus actuales pensionados.

En caso de que sobre las obligaciones pensionales exista un derecho de reembolso por cuotas partes de pensiones a favor de la entidad, registrará la nómina de pensionados a su cargo mediante un débito en la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones; y acreditará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar.

Con el pago de la nómina de pensionados, la entidad debitará la subcuenta 251401- Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por su parte, con el pago de la mesada pensional, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional debitará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

Con el recaudo de las cuotas partes de pensiones, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según sea el caso, y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

iii. Medición de beneficios a los empleados a largo plazo

Los beneficios a los empleados a largo plazo corresponden a beneficios, diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los de terminación del vínculo laboral, que se otorgan a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago vence después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios, tales como los quinquenios.

La empresa reconocerá los beneficios a los empleados a largo plazo junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado, por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios. Para lo cual, la empresa debitará las cuentas y subcuentas que correspondan de gastos o costos y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Los pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo se medirán por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios, tal como se efectúan los cálculos de los beneficios posempleo. Es decir que, para la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo.

iv. Otros beneficios posempleo – Auxilio funerario a favor de los empleados

En el entendido que el auxilio funerario es un beneficio posempleo, la entidad efectuará los siguientes registros contables, según corresponda:

a. Auxilio funerario a los beneficiarios por muerte del trabajador

Cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente por concepto de auxilio o aporte económico recibido por los beneficiarios debido a la muerte del trabajador, esta debitará la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Cuando la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por auxilio funerario y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación. La diferencia entre el nuevo valor estimado y el valor registrado a la fecha de estimación se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando o debitando la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

En todo caso, en la medida que surja la obligación exigible, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y se acreditará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Con el pago al beneficiario, la entidad debitará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. Auxilio funerario pagado al trabajador por muerte de un familiar

Cuando la entidad deba reconocer la obligación por concepto de auxilio recibido por el trabajador debido a la muerte de un familiar debitará la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Las variaciones en el cálculo actuarial por auxilios funerarios se registrarán aumentando o disminuyendo la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y disminuyendo o aumenando la subcuenta 251290-

Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Con el pago al trabajador, la entidad debitará la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

v. Plan de activos para beneficios posempleo y plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala que la entidad registrará los activos, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización, destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. En caso de que exista diferencia, se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

De la misma manera, los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios, se reconocerán por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar.

En caso de que exista diferencia, se registrará debitando la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20241100001311 DEL 23-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes al fondo de pensiones de algunos empleados de periodos anteriores. Reconocimiento contable del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones.

Doctora
 ALEXANDRA JIMENA ESPAÑA ENRIQUEZ
 Jefe Sección de contabilidad
 Universidad de Nariño
 Arauca, Arauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056972 del 12 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) la universidad no realizó los aportes de pensiones en los años 1995-1998 de algunos empleados que están próximos a recibir pensión.

Los empleados se encuentran afiliados al régimen de prima media en Colpensiones, entidad que ha enviado a la universidad el cálculo actuarial por omisión, por el valor de la reserva actuarial calculada.

En años anteriores, la universidad realizó el registro de esta deuda en la cuenta 242401 Aportes a fondos pensionales, de acuerdo a un cálculo realizado por la universidad, el cual se encuentra en proceso de actualización.

El cálculo actuarial enviado por Colpensiones es mayor que el cálculo realizado por la Universidad.

Teniendo en cuenta lo anterior y de acuerdo a la normatividad de la Contaduría General de la Nación, la Universidad va a reclasificar el saldo registrado en la cuenta 242401 a la cuenta 251412 Cálculo actuarial de futuras pensiones.

Solicito orientación en lo relacionado con las siguientes inquietudes:

1. ¿La Universidad debe tener registrado en su contabilidad en la cuenta 251412, el cálculo actuarial por concepto de aportes pensionales enviado por Colpensiones o es necesario que actualice su propio cálculo actuarial por este concepto?
2. ¿Qué tratamiento contable se debe dar a esta situación, teniendo en cuenta que la universidad tiene reconocida la mayor parte de deuda en la cuenta 242401 Aportes a fondos pensionales, de acuerdo a un cálculo realizado por la universidad?
3. ¿En el caso de que se deba registrar el cálculo enviado por Colpensiones, la diferencia entre el valor del cálculo enviado por Colpensiones y el valor del cálculo registrado por la universidad a la fecha de estimación, se debe registrar con la cuenta 3109 o con la cuenta 315101 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo?
4. ¿Los recursos que se tenga destinados exclusivamente para el pago de aportes pensionales, se deben registrar como parte del plan de activos para beneficios posempleo?"

Mediante comunicación telefónica, el 29 de diciembre de 2023 la doctora Alexandra España aclaró que la entidad a cargo del pasivo pensional es Colpensiones y que, sobre los aportes no efectuados en su momento, Colpensiones realizó cobro a la Universidad, indexando la deuda de años anteriores a valor presente. No obstante, indica que no es claro el cálculo efectuado por Colpensiones y representa un mayor valor a pagar por parte de la Universidad respecto a lo que tenían reconocido contablemente. Además, de que no han logrado ponerse de acuerdo en el registro contable para no presentar diferencias en las operaciones recíprocas. Así mismo, indica que de ser necesario están atentos a reunirse en una mesa de trabajo para llegar a un consenso.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como el auxilio funerario, los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados

financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a sus inquietudes es necesario precisar que en la medida que la entidad tenga a cargo obligaciones pensionales, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, se reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando haya consumido el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Para lo cual, la entidad debitará las subcuentas y cuentas que correspondan del gasto o costo y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Ahora bien, dado que la consulta se refiere a los aportes que la universidad debió cancelar durante los años 1995 a 1998 al fondo de pensiones Colpensiones por los empleados que se encuentran afiliados a este fondo, este hecho no corresponde a un pasivo pensional en cabeza de la universidad sino a una obligación de la universidad por el compromiso de

pago del pasivo pensional por los empleados afiliados al régimen de prima media en Colpensiones.

Teniendo en cuenta lo anterior damos respuesta a sus inquietudes así:

Preguntas 1, 2 y 3.

Dado que la obligación de pago del pasivo pensional por los empleados afiliados al régimen de prima media en Colpensiones se encuentra en cabeza de Colpensiones, la Universidad deberá reconocer la deuda con Colpensiones dependiendo de los conceptos de la obligación así:

i) en la subcuenta 242401-Aportes a fondos pensionales de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, el valor que ha debido descontar de la nómina a los empleados y que se encuentra pendiente de pago al fondo.

ii) en la subcuenta 251122-Aportes a fondos pensionales – empleador de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, el valor que la universidad ha debido causar como empleador durante los años anteriores y que se encuentra pendiente de pago al fondo. La contrapartida podrá ser la subcuenta 242401-Aportes a fondos pensionales de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, si como se enuncia en su consulta hay allí registrados aportes de la universidad como empleador, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la diferencia entre el valor registrado y el adeudado por aportes de empleador.

iii) otros ítems, los cuales se reconocerán dependiendo del concepto de la obligación, de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 4.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que la entidad destine exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios. El plan de activos es reconocido por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

Por lo anterior, si la inquietud es sobre los aportes pensionales que la entidad debió realizar de sus empleados cuya obligación pensional está a cargo de Colpensiones no le corresponde a la universidad reconocerlos como recursos que conforman el plan de activos, sino que dichos recursos deberán estar reconocidos dependiendo de donde estén depositados. Es decir, deberá reconocer los recursos destinados para el pago de los aportes pensionales, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si están depositados en una institución financiera; en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN, si son recursos que han sido entregados en administración a otra entidad o a una entidad fiduciaria; o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, si son recursos administrados a través de contratos de fiducia mercantil.

En caso de que la entidad tenga recursos que destine para el pago del pasivo pensional en cabeza de la universidad, el tratamiento contable de los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones lo podrá consultar en el numeral 2 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, el cual podrá encontrar en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos Contables y allí descargar la última versión del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

Por lo anterior, si la entidad no ha realizado el registro de los hechos económicos conforme a lo indicado anteriormente, deberá corregir el error aplicando lo señalado anteriormente y lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Además, la entidad evaluará la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100003121 DEL 09-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la bonificación que recibe el concripto una vez cumplido el término de prestación del servicio militar.

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Coordinador contabilidad general
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059042 del 27 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración algunas limitaciones identificadas en el proceso de estimación de los pasivos, generadas en aplicación de la normatividad relativa a la bonificación de licenciamiento contemplada en los beneficios a empleados, con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido de evaluar la posibilidad de que dicho beneficio pueda ser estimado a través de alícuotas, de acuerdo con la siguiente información:

Bonificación por licenciamiento: Mediante el Decreto No 1861 de 2017 ‘Por la cual se reglamenta el servicio de reclutamiento, control de reservas y la movilización’ se establece el tiempo de servicios militar, así:

‘ARTÍCULO 13. Duración servicio militar obligatorio. El servicio militar obligatorio tendrá una duración de dieciocho (18) meses y comprenderá las siguientes etapas:

- a. Formación militar básica
- b. Formación laboral productiva
- c. Aplicación práctica y experiencia de la formación militar básica
- d. Descansos

PARÁGRAFO 1. El servicio militar obligatorio para bachilleres mantendrá el período de doce (12) meses. Los conscriptos bajo esta modalidad de servicio no podrán acceder a la formación laboral productiva.

(...)

PARÁGRAFO 4. El Conscripto obligado a prestar servicio militar por doce (12) meses podrá solicitar el cambio a los contingentes incorporados por un término de servicio militar de dieciocho (18) meses, obteniendo los beneficios de estos. Los ciudadanos incorporados para la prestación del servicio militar a dieciocho (18) meses no podrán solicitar el cambio a los contingentes incorporados para un término de servicio militar de doce (12) meses.

(...)

ARTÍCULO 44. Derechos del conscripto durante la prestación del servicio militar. Todo colombiano que se encuentre prestando el servicio militar obligatorio en los términos que establece la ley, tiene derecho:

(...)

g) La última bonificación será el equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente’.

En virtud de lo expuesto, la Bonificación de licenciamiento al cierre del periodo contable tiene la dualidad de presentar saldos a corto plazo y a largo plazo, este último sujeto a la elaboración de un cálculo actuarial.

Así las cosas, dadas las características propias de este beneficio, en términos de proporcionalidad, fiabilidad y razonabilidad, se solicita evaluar la pertinencia de que la entidad realice la medición total de la bonificación de licenciamiento en los términos previstos para los beneficios a empleados a corto plazo”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1861 de 2017, por la cual se reglamenta el servicio de reclutamiento, control de reservas y la movilización, dispone:

“Artículo 4°. Servicio Militar Obligatorio. El servicio militar obligatorio es un deber constitucional dirigido a todos los colombianos de servir a la patria, que nace al momento de cumplir su mayoría edad para contribuir y alcanzar los fines del Estado encomendados a la Fuerza Pública.

(...)

Artículo 44. Derechos del conscripto durante la prestación del servicio militar. Todo colombiano que se encuentre prestando el servicio militar obligatorio en los términos que establece la ley, tiene derecho:

a) Desde el día de su incorporación, hasta la fecha de su licenciamiento o desacuartelamiento a ser atendido por cuenta del Estado en todas sus; necesidades básicas atinentes a salud, alojamiento, alimentación, vestuario, bienestar y disfrutará de una bonificación mensual hasta por el 30% del salario mínimo mensual vigente.

(...)

Sujeto a disponibilidad presupuestal, la bonificación mensual podrá llegar hasta el 50% del salario mínimo mensual vigente, con la respectiva adición presupuestal;

(...)

g) La última bonificación será el equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, mediante oficio N°. OFI08-5154 del Ministerio de Defensa Nacional, cuyo asunto es "Concepto pago bonificación", se indica:

"De las normas anteriormente transcritas, se infiere que las "bonificaciones" consagradas a favor de los soldados, solo se causan, mientras se mantenga dicha calidad, es decir, hasta que se produzca el licenciamiento ordenado por la autoridad competente y conforme a las disposiciones normativas vigentes.

(...)

Bajo este precepto, se concluye en primer término que una vez cumplido el término de prestación del servicio militar, el soldado debe ser desacuartelado por la autoridad competente para el efecto, sin que sea jurídicamente viable mantenerlo bajo la situación de prestación de servicio militar, por no existir competencia, ni autorización legal para este efecto, de conformidad con lo dispuesto en la misma Ley 48 de 1993.

En este orden de ideas, en criterio de esta Dirección de Asuntos Legales, la persona que se encuentre bajo banderas u ostente su calidad de soldado en cumplimiento del servicio militar obligatorio debe continuar percibiendo la bonificación hasta el momento que la autoridad competente, ordene su licenciamiento. Igual situación se predica respecto de las demás prestaciones asistenciales, en cumplimiento del mandato leal contenido en el artículo 38 de la ley 48 de 1993" (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 1861 de 2017, un conscripto tiene derecho a recibir por la prestación de su servicio militar, desde el día de su incorporación y hasta la fecha de su licenciamiento o desacuartelamiento, una bonificación mensual del 30% que podrá llegar hasta el 50% del salario mínimo mensual vigente. No obstante, el valor de la bonificación en el mes 12 o 18 corresponderá a un salario mínimo mensual legal vigente.

En este sentido, las bonificaciones de su consulta configuran beneficios a los empleados, puesto que son retribuciones mensuales que la entidad proporciona a los conscriptos a cambio de sus servicios prestados.

Con respecto a la bonificación que el conscripto recibe en el mes 12 o 18, la entidad la reconocerá y medirá conforme lo establece el numeral 5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo de la Norma de beneficios a los empleados, toda vez que corresponde a una retribución mensual por el servicio prestado, y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que el conscripto haya prestado su servicio.

CONCEPTO No. 20241100014311 DEL 03-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Diferencias presentadas entre los aportes de la entidad territorial y el pasivo pensional reportado por el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales- Fonpet

Doctora
 LAURA SUÁREZ CARO
 Contador Público
 Boyacá, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010015622 del 18 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En calidad de contador público del municipio de Boyacá solicito amablemente su orientación en referencia al tratamiento contable en el siguiente caso:

El reporte de ‘SALDOS_PASIVOS_DANE Fonpet 15104’, señala tanto el monto total de aportes en pesos y en Unidades Fonpet efectuados a nombre de la Entidad territorial, como la cuantía en pesos del pasivo total. De acuerdo con este reporte, la diferencia entre dichos valores (expresados en pesos), corresponde al ‘Pasivo Pensional NO Provisionado’. Qué tratamiento contable debe dar la entidad territorial al ‘Pasivo Pensional NO Provisionado’?”

Por otra parte, el 11 de abril de 2024, vía telefónica, la Doctora Laura Suárez Caro precisó que la diferencia señalada se da por un mayor valor de los aportes a nombre de la entidad territorial respecto de la obligación del pasivo pensional. Y que por lo tanto, requiere que por parte de la entidad se oriente sobre el tratamiento contable para reconocer dicha diferencia o excedente.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

(...)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

(...)

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio.

(...)

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, señala:

"1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

(...)

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la

subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

(...)

2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala los pasos a seguir para el reconocimiento del cálculo actuarial, el pago de la nómina de pensionados, el tratamiento contable relacionado con las cuotas partes por cobrar y por pagar, los bonos pensionales, la actualización de los cálculos actuariales y el reconocimiento del plan de activos para beneficios posempleo y su actualización.

De conformidad con el procedimiento señalado, el reconocimiento del cálculo actuarial por las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores, deberán ser registrados en la subcuenta respectiva de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES. Asimismo, el valor de los activos destinados exclusivamente por la entidad para la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se pagarán después de que el empleado complete el periodo de empleo, deberán ser registrados en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Ahora bien, si la entidad ha reconocido en su información financiera de manera correcta los valores referidos en el párrafo anterior e identifica una diferencia en el reporte señalado en la consulta, la cual se origina por un mayor valor de los aportes Fonpet efectuados a nombre de la Entidad territorial versus el valor del pasivo, dicha diferencia no deberá reconocerse en la información financiera, por cuanto los valores del plan de activos para beneficios posempleo como los valores del pasivo de beneficios posempleo ya se encuentran reconocidos en cada una de las cuentas respectivas.

CONCEPTO No. 20241100020991 DEL 18-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los hechos económicos relacionados con los fondos de reserva (vejez, invalidez y sobrevivencia) de Pensiones de Antioquia. Uso de las cuentas de orden de control relacionadas con los recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por cajas o fondos distintos de Colpensiones.

Doctor
 DAVID ANDRÉS OSPINA SALDARRIAGA
 Gerente
 Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender sus consultas radicadas con los números 20240010009902 del 16 de febrero de 2024 y 20240010018922 del 05 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta N° 20240010009902 del 16 de febrero de 2024 se señala:

“(…) Solicito amablemente se nos indique bajo que norma se debe registrar todo lo relacionado con los fondos (vejez, invalidez y sobrevivencia).

También se hace necesario se nos aclare si Pensiones de Antioquia debe continuar manejando por separado la contabilidad de cada fondo de reserva (vejez, invalidez y sobrevivencia) y la administración como lo establece la ley 100 de 1993, y la forma como se debe registrar los siguientes hechos económicos:

- Los aportes recibidos a través de la planilla integrada de liquidación de aportes (PILA) que recibe de sus afiliados activos.
- Aportes recibidos de los fondos ahorro individual en cumplimiento de sentencias judiciales, de los afiliados que se reintegran al régimen de prima media administrado por Pensiones de Antioquia.
- Cotizaciones por devolver a terceros que son realizadas por error al fondo.
- El reconocimiento y pago de los auxilios funerarios, indemnizaciones sustitutivas, cuotas partes por cobrar y pagar, bonos pensiones liquidados y pagados, días a deber, entre otras obligaciones pensionales.
- El estudio actuarial de pensiones y bonos que es realizado cada año y aprobado por la Superintendencia Financiera, el cual se viene registrando en cuentas de orden por ser un pasivo del departamento de Antioquia.
- La transferencia recibida cada mes del departamento de Antioquia para el pago de las mesadas pensionales.
- Los excedentes que se generan en la contabilidad de la Entidad Administradora son recursos girados al inicio de cada vigencia a las cuentas de los fondos de reservas (vejez, invalidez y sobrevivencia), según lo estipulado en el inciso 2 del artículo 20 de la ley 100 de 1993, ¿Cómo deben registrarse estos recursos en la contabilidad de los fondos?”.

Al respecto, mediante comunicación radicada en la CGN con el No. 20240010026312 del 17 de mayo de 2024, Pensiones de Antioquia dio respuesta a las inquietudes planteadas por la CGN en los siguientes términos:

“1. ¿Quién emite el acto administrativo mediante el cual se reconoce la pensión de los afiliados al fondo?

Corresponde a Pensiones de Antioquia como Fondo del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, una vez se recibe la solicitud por parte del afiliado, verificar el cumplimiento de requisitos y realizar todas las actuaciones legales pertinentes, para reconocer la pensión y decretar el valor de esta, este reconocimiento se hace a través de un acto administrativo emitido por Pensiones de Antioquia.

2. ¿Cómo están reconociendo contablemente Pensiones de Antioquia y la Gobernación de Antioquia las obligaciones pensionales a su cargo?

A. Departamento de Antioquia

El Departamento de Antioquia registra sus obligaciones pensionales, atendiendo lo establecido en el apartado de Beneficios posempleo de la Norma de Beneficios a los empleados de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. A nivel procedimental se sigue lo establecido por el Procedimiento contable para el registro de los

hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, del mismo Marco Normativo, expedido por la Contaduría General de la Nación.

(...)

B. Pensiones de Antioquia

Pensiones de Antioquia en su calidad de entidad Administradora del Régimen de Prima Media con Prestación Definida y dado que su naturaleza, objeto y funciones son semejantes a la Administradora Colpensiones, viene registrando los hechos económicos y obligaciones pensionales según lo estipulado en la Norma de "Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones", aplicada hasta el año 2023, la cual establecía entre otras cosas, lo siguiente:

La contabilidad de los fondos en los que administra recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida. Para tal efecto, Colpensiones separará su contabilidad de la de cada uno de los fondos que atienden los riesgos de vejez, invalidez y muerte (...)" (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, en la consulta radicada en la CGN con N° 20240010018922 del 05 de abril de 2024 solicita que se le indique "la norma bajo la cual se fundamenta el reconocimiento y registro de los hechos económicos relacionados con los recursos destinados a la financiación del régimen de prima media con prestación definida administrados por cajas o fondos distintos a Colpensiones en cuentas de orden (8373 y 9372)".

CONSIDERACIONES

El artículo 4° de la Ordenanza 30 de 2003, por la cual se modifican los estatutos de Pensiones de Antioquia, indica que "Son parte de PENSIONES DE ANTIOQUIA en calidad de afiliados los empleados del Departamento de Antioquia, la Asamblea Departamental, la Contraloría General de Antioquia, los institutos descentralizados y los que se desvinculen de las anteriores y sin solución de continuidad se vinculen a otra entidad pública. Así mismo, los que expresamente autorice la ley".

Ahora bien, el Decreto número 0325 de 2013 de la Gobernación de Antioquia, por medio del cual se garantiza por parte del Departamento de Antioquia el pago de las obligaciones pensionales a cargo de Pensiones de Antioquia, señala:

"ARTÍCULO 1°. La garantía departamental, para atender el pago de las obligaciones a cargo de Pensiones de Antioquia, a favor de los afiliados al régimen de prima media con prestación definida y de los pensionados de la entidad, se hará exigible únicamente en el evento en que dicha entidad no disponga de los fondos suficientes en ninguna de las cuentas correspondientes a alguno de los regímenes de pensiones que administra. La ausencia de fondos cualquiera que sea su origen deberá evidenciarse en caja y demás

recursos representativos de las reservas constituidas con aportes de afiliados activos al mencionado Régimen de Pensiones, con independencia del origen de los respectivos ingresos de fondo correspondiente.

ARTÍCULO 2°. Para efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderá que el Departamento de Antioquia asuma tales obligaciones, cuando la sumatoria de las reservas registradas en los estados financieros de los fondos de reserva para pensión de vejez, invalidez y sobrevivencia que administre Pensiones de Antioquia, no permitan atender en condiciones normales el pago de una cualquiera de estas obligaciones pensionales, todo ello sin perjuicio de manejar por parte de la entidad, contabilidades separadas de conformidad con las instrucciones que sobre el particular imparta la Superintendencia Financiera de Colombia, en desarrollo de sus funciones de inspección y vigilancia” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

(...)

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación (...)

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

1.3.2. Medición

21. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo o por el valor del derecho que surja por la ejecución del contrato o convenio.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4.2. Medición

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

2. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

1. Esta Norma será aplicada por Colpensiones en la contabilidad de los fondos en los que administra recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida. Para tal efecto, Colpensiones separará su contabilidad de la de cada uno de los fondos que atienden los riesgos de vejez, invalidez y muerte” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 320 de 2019 y actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, establece:

“En consecuencia, este Procedimiento será aplicado por las entidades de gobierno del nivel nacional o territorial que, con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, asumían directamente el reconocimiento de las pensiones de sus empleados y extrabajadores, así como las que, por excepción, aún continúan asumiéndolo, una vez estos cumplen los requisitos para consolidar su derecho pensional de acuerdo con la normativa aplicable, incluyendo:

a) las cajas o fondos cuyos afiliados pertenecen en su totalidad al sector público, tales como: i) la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (Cremil), en relación con las pensiones del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de las fuerzas militares; ii) la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (Casur), en relación con las pensiones

del personal civil y las asignaciones de retiro de los miembros de policía; iii) el Fondo de Previsión Social del Congreso de la República (Fonprecon) y iv) la Administradora de Pensiones de Antioquia; (...)

1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a favor de a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

(...)

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

1.1.1. Costo del servicio presente

El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación pensional que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. (...)

Con la información que obtenga la entidad sobre las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar la pensión, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Cuando la entidad pueda determinar anualmente el costo del servicio presente, debitará la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo

actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por la diferencia entre a) el costo del servicio presente y b) el valor de las contribuciones realizadas por el empleado que se hayan registrado conforme al párrafo anterior y que correspondan al mismo periodo del costo del servicio presente.

En caso de que la entidad no pueda determinar anualmente el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3. de este Procedimiento con la periodicidad que allí se define.

1.1.2. Costo del servicio pasado

El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente de la obligación pensional por los servicios prestados por empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones del plan de beneficios otorgados a estos.

En caso de que se modifique el plan de beneficios o las condiciones que deben cumplir el personal activo o los extrabajadores para consolidar su derecho pensional, la entidad registrará el costo del servicio pasado en el periodo contable en que se modificó el plan o en el periodo contable siguiente. Para tal efecto, cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio pasado, registrará el aumento del cálculo actuarial de pensiones futuras debitando la subcuenta 589042-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, la entidad registrará la disminución debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 480836-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio pasado, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3. de este Procedimiento con la periodicidad que allí se define.

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de

beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. (...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

(...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

En caso de que sobre la nómina de pensionados exista el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de la entidad, esta debitará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de

pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y acreditará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar.

(...)

3.3. Causación de cuotas partes de pensiones por cobrar

Con el pago de la mesada pensional, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional debitará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS.

(...)

4. CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR PAGAR

4.1. Exigibilidad de cuotas partes de pensiones

Con la información sobre el pago de la mesada pensional por parte de la entidad que tiene a su cargo la nómina, la entidad que tiene a su cargo las cuotas partes de pensiones por pagar debitará la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

5. BONOS PENSIONALES O CUOTAS PARTES DE BONOS PENSIONALES

5.1. Liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

Las entidades registrarán la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera debitando la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES.

La liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales se actualizará con base en la proyección financiera, para lo cual se aumentará o disminuirá la subcuenta 931201-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9312-

LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES, utilizando como contrapartida la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

(...)

5.2. Emisión de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del bono. Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes reconocerán, individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera de dicha obligación.

La obligación del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registra debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

5.3. Redención de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales

La fecha de redención del bono pensional corresponde a aquella en que el trabajador se pensiona efectivamente por vejez o invalidez, o en que se otorga la pensión de sobrevivencia.

Cuando, en la redención, el bono pensional o la cuota parte del bono pensional emitido deba ser ajustado por mayor valor, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Si el bono pensional o la cuota parte del bono pensional emitido debe ser ajustado por menor valor, la entidad debitará la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

5.4. Pago de bonos pensionales o de cuotas partes de bonos pensionales

El pago del bono pensional o de la cuota parte del bono pensional se registrará debitando la subcuenta 251406-Bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales emitidos

de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (...)

7. INDEMNIZACIONES SUSTITUTIVAS

Cuando la entidad, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, tenga la obligación de reconocer indemnizaciones sustitutivas, debitará la subcuenta 251412- Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251403-Indemnización sustitutiva de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES” (subrayado fuera de texto).

Sumado a lo anterior, la Resolución 417 de 2023, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone:

“ARTÍCULO 3º. Incorporar la descripción y dinámica de las siguientes cuentas en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

CLASE	GRUPO	CUENTA
8	83	8373
CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS	DEUDORAS DE CONTROL	RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES

DESCRIPCION

Representa el valor de las erogaciones realizadas durante el periodo contable con recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por cajas o fondos distintos a Colpensiones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las erogaciones realizadas durante el periodo contable por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo, al inicio del siguiente periodo contable.

CLASE	GRUPO	CUENTA
9	93	9372
CUENTAS DE ORDEN ACREEDORES	ACREEDORAS DE CONTROL	RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de recursos recaudados durante el periodo contable destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administradas por cajas o fondos distintos a Colpensiones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo, al inicio del siguiente periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los recursos recaudados durante el periodo contable que se originen por cada uno de los conceptos" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

1. Norma aplicable a los fondos de reserva: vejez, invalidez y sobrevivencia.

El Fondo de Pensiones de Antioquia es la entidad encargada de administrar el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, cuyo objetivo es el reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales de los servidores públicos de la Gobernación de Antioquia, la Asamblea Departamental, la Contraloría General de Antioquia, los institutos descentralizados y los empleados que se desvinculen de estas entidades y se vinculen a otra entidad pública.

En consecuencia, puesto que los afiliados de Pensiones de Antioquia son exclusivamente empleados del sector público, esta entidad deberá aplicar el numeral 5.2. "Beneficios posempleo" de la Norma de beneficios a los empleados y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Manejo de la contabilidad de los fondos de reserva (vejez, invalidez y sobrevivencia) y de la entidad administradora.

La CGN se encuentra analizando la posibilidad de que la información de cada fondo se integre a la información de la entidad contable pública 170105000 - Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia. Para evaluar la viabilidad de esta propuesta, se están llevando a cabo mesas de trabajo con la Superintendencia Financiera de Colombia. Por ello, mientras se toma una decisión al respecto, la información contable se debe seguir preparando y reportando de manera separada en las siguientes entidades contables públicas: 923272746 - Pensiones de Antioquia - Fondo Reserva de Vejez, 923272736 - Pensiones de Antioquia - Fondo Reserva de Sobrevivencia, 923272744 - Pensiones de Antioquia - Fondo de Reserva de Invalidez y 170105000 - Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia.

3. Los aportes recibidos de sus afiliados activos a través de la planilla integrada de liquidación de aportes (PILA).

Conforme a lo establecido en el numeral 1.1.1. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, los aportes del empleado que reciba Pensiones de Antioquia a través de la PILA se registrarán en la contabilidad de cada fondo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Adicionalmente, los aportes del empleador que reciba Pensiones de Antioquia a través de la PILA se registrarán en la contabilidad de cada fondo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Lo anterior, considerando que estos aportes también contribuyen a financiar el costo del servicio presente del personal afiliado a Pensiones de Antioquia.

4. Aportes recibidos de los fondos de ahorro individual en cumplimiento de sentencias judiciales para los afiliados que se reintegran al régimen de prima media administrado por Pensiones de Antioquia.

Los aportes que reciba Pensiones de Antioquia de los fondos de ahorro individual se registrarán en la contabilidad del fondo que corresponda en el momento de su recepción, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

5. Cotizaciones por devolver a terceros que son realizadas por error al fondo.

Las cotizaciones que reciba Pensiones de Antioquia por error se registrarán en la contabilidad del fondo de vejez, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Una vez se identifique el Fondo al cual pertenecen los recursos, en la contabilidad de cada fondo, se debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos, Pensiones de Antioquia en la contabilidad de cada fondo, debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

6. El reconocimiento de obligaciones pensionales

Para el reconocimiento de las cuotas partes de pensiones por cobrar, cuotas partes de pensiones por pagar, las indemnizaciones sustitutivas y los bonos pensionales, Pensiones de Antioquia deberá aplicar, en la contabilidad de cada fondo, lo mencionado en los siguientes numerales del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

- 3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados
- 3.3. Causación de cuotas partes de pensiones por cobrar
- 3.4. Recaudo de cuotas partes de pensiones por cobrar
- 4. CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR PAGAR
- 5. BONOS PENSIONALES O CUOTAS PARTES DE BONOS PENSIONALES
- 7. INDEMNIZACIONES SUSTITUTIVAS

Para el caso de los auxilios funerarios, Pensiones de Antioquia, deberá aplicar, en la contabilidad de cada fondo, los criterios de la Norma de beneficios a los empleados, en lo relativo a los beneficios posempleo. En este sentido, el tratamiento contable será el siguiente:

Para la contabilización del auxilio funerario, Pensiones de Antioquia elaborará un cálculo actuarial. Este cálculo actuarial puede variar por el reconocimiento de las ganancias o pérdidas actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, se estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar, lo disminuirá con los

pagos realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, se debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posemplo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posemplo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con la expedición del acto administrativo que reconozca el auxilio funerario, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posemplo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251502-Auxilio funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con el pago al beneficiario, se debitará la subcuenta 251502-Auxilio funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

7. El estudio actuarial de pensiones y bonos que es realizado cada año y aprobado por la Superintendencia Financiera, el cual se viene registrando en cuentas de orden por ser un pasivo del departamento de Antioquia

Teniendo en cuenta que, según las respuestas a las inquietudes planteadas por la CGN, Pensiones de Antioquia es la entidad que recibe la solicitud del afiliado, verifica el cumplimiento de los requisitos y realiza todo el proceso pertinente para reconocer la pensión a través de un acto administrativo, dicha entidad, en la contabilidad de cada fondo, reconocerá el pasivo pensional atendiendo lo establecido en el apartado de beneficios posemplo de la Norma de beneficios a los empleados. Asimismo, deberá aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

Ahora bien, considerando que este se viene registrando en cuentas de orden, el reconocimiento del cálculo actuarial se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posemplo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO para el caso del auxilio funerario.

8. Transferencia recibida mes a mes del departamento de Antioquia para el pago de las mesadas pensionales

Teniendo en cuenta lo dispuesto en las normas de Ingresos de transacciones sin contraprestación y de Gastos de transferencias y subvenciones, la transferencia que realiza el Departamento de Antioquia a Pensiones de Antioquia se registrará de la siguiente manera:

Cuando el departamento de Antioquia tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, este debitará la subcuenta 542324-Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, Pensiones de Antioquia, en la contabilidad de cada fondo, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442831-Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el departamento de Antioquia debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, Pensiones de Antioquia, en la contabilidad de cada fondo, debitará la subcuenta 190401-Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

9. Excedentes generados en la contabilidad de la Entidad Administradora y girados al inicio de cada vigencia a las cuentas de los fondos de reservas (vejez, invalidez y sobrevivencia)

La CGN se encuentra analizando la posibilidad de que la información de cada fondo se integre a la información de la entidad contable pública 170105000 - Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia. Para evaluar la viabilidad de esta propuesta, se están llevando a cabo mesas de trabajo con la Superintendencia Financiera de Colombia. Por ello, mientras se toma una decisión al respecto, los excedentes que se generan en la contabilidad de la Entidad Administradora y que son girados al inicio de cada vigencia a las cuentas de los fondos de reservas, se reconocerán como un gasto por transferencia en la Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia y como un ingreso por transferencia en la contabilidad de cada fondo.

10. Uso de las cuentas 8373 y 9372

Teniendo en cuenta lo señalado en la Resolución 417 de 2023, Pensiones de Antioquia, en la contabilidad de cada fondo, registrará las erogaciones realizadas durante el periodo contable por los conceptos detallados en las subcuentas de la cuenta 8373-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES. Asimismo, registrará los recursos recaudados durante el periodo contable por los conceptos detallados en las subcuentas de la cuenta 9372-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR CAJAS O FONDOS DISTINTOS A COLPENSIONES. Estos registros deben realizarse de manera adicional a los contemplados en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian. Esto se debe a que se requiere esta información para la elaboración de las estadísticas de las finanzas públicas por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100011421 del 02-04-2024

1.2.26 PROVISIONES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100012071 del 09-04-2024

1.2.27 ACTIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100001071 del 19-01-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241120013891 del 02-05-2024
20241100022461 del 27-06-2024

1.2.28 PASIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100012071 del 09-04-2024

1.2.29 INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN
CONCEPTO No. 20231120044091 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable para el Ministerio de Defensa Nacional de los hechos económicos que surgen del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, Derivado No. 1 del Convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Dirección de Finanzas – Grupo de Contabilidad General
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027782 del 9 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

El Ministerio de Defensa Nacional realiza la celebración del Convenio interadministrativo derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1408 de 2021, acuerdo suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), entidad adscrita al Ministerio de Transporte, por un valor total de \$1.327.535.900, en virtud del cual, el objeto es ‘aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el mejoramiento y mantenimiento de las vías internas y terciarias del corregimiento de El Salado del Municipio del Carmen de Bolívar Departamento de Bolívar en el marco del programa Colombia Rural’. (...)

Al cierre del I trimestre del 2023, el MDN reconoció la transferencia de recursos realizada por el INVÍAS en la subcuenta 4.4.28.03 ‘Para Gastos de Funcionamiento’, por valor de

\$760.748.892, en virtud, del concepto por 'demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo'.

(...)

Por su parte, INVÍAS, realizó el reconocimiento del aporte por cumplimiento del convenio en la subcuenta 1.9.08.01 'En Administración'.

(...)

El producto final corresponde al mejoramiento y mantenimiento de vías terciarias del Municipio de Carmen de Bolívar (Bolívar), que es la entidad beneficiaria considerando que es la entidad titular de los bienes de uso público o de las infraestructuras intervenidas por este Ministerio. Para ejecutar esas obras, el MDN también utilizó maquinaria y equipo de su propiedad, y de recursos humanos que se atienden o se pagan con cargo al presupuesto de este Ministerio, con lo cual se atienden los aportes a que se comprometió en la cláusula cuarta.

Ahora bien, dado que el INVIAS entrega la suma de \$760.748.892, como compensación por el demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del MDN –Comando de Ingenieros, que debieron utilizarse en la ejecución de las obras públicas antes señaladas, de conformidad con lo acordado en la Cláusula Decimo Primera – Compromisos del CENAC de ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco' o la Unidad Táctica de Ingenieros que designó el Comando de Ingenieros, en Mesa de trabajo conjunta, frente a este hecho económico, luego de aplicar el juicio profesional, ambas entidades llegaron a las siguientes conclusiones:

Que, frente a la compensación por el uso de la maquinaria y equipo del MDN en desarrollo de lo pactado en el convenio 1408 de 2021, se presenta una conjunción de voluntades en torno a la existencia de intereses patrimoniales contrapuestos, donde el INVIAS recibe el apoyo para la construcción de obras que favorecen al Municipio de Carmen de Bolívar (Bolívar), desarrolladas en cumplimiento de competencias asignadas al INVIAS en el marco de lo dispuesto en el Artículo 103 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 'pacto por Colombia, Pacto por la Equidad', expedido por la Ley 1955 de 2022, en donde se dispone que este Instituto puede apoyar la financiación de proyectos para la intervención de red vial de competencia de las entidades territoriales.

Que, como contraprestación por el uso de la maquinaria y equipo dispuesto por el MDN para ejecutar obras de ingeniería civil, INVÍAS se comprometió a compensar esos gastos. Lo que se interpreta como una contraprestación realizada por el INVÍAS para que el MDN ejecute el conjunto de obras a las que se comprometió en el marco del convenio, con independencia de que este Instituto no obtenga un beneficio directo, pero que pactó en cumplimiento de obligaciones o competencias que le fueron otorgadas por la Ley.

Que, los aportes monetarios realizados por el INVIAS al MDN, por el uso de la maquinaria y equipos, constituyen una transacción sin contraprestación, teniendo en cuenta que se trata de un porcentaje establecido como retribución por demerito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo utilizado para la ejecución del convenio, por lo que se concluyó que el Ministerio debe reconocer un ingreso sin contraprestación.

Que, por su parte, la entrega de recursos por el uso de la maquinaria y equipo del MDN, debe incorporarse como costos en la construcción de una infraestructura vial que deberá reconocerse transitoriamente como un inventario en la contabilidad del INVIAS.

Que, en ese contexto, ello da lugar al reconocimiento del mayor valor del costo por la construcción de una infraestructura que transitoriamente será reconocida por el INVIAS, mientras que el MDN reconoce un ingreso por una transacción sin contraprestación.

En resumen, una entidad aporta dinero, otra aporta especie y una tercera se beneficia incorporando un activo o una mejora de un activo existente.

Para las entidades intervinientes de acuerdo con lo expuesto, surge la inquietud respecto del procedimiento a seguir para el adecuado reconocimiento y control de los recursos, considerando las situaciones particulares descritas en este documento y teniendo en cuenta las operaciones recíprocas que se deriven de esta clase de convenios.

Así las cosas, me permito solicitar su colaboración mediante la emisión de un concepto en el cual se establezca un lineamiento contable que permita a las dos Entidades reconocer integralmente los recursos producto del convenio relacionado anteriormente”.

Mediante comunicación con radicado N° 20230010033752 del 19 de julio de 2023, se recibió el convenio interadministrativo objeto de la consulta, previa solicitud efectuada por la CGN.

El 2 de noviembre de 2023 se llevó a cabo una mesa de trabajo con funcionarios del Ministerio de Defensa Nacional y del Instituto Nacional de Vías, con el objetivo de ampliar el contexto de la consulta e indagar sobre los hechos económicos que se desprenden de la ejecución del convenio.

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1408 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), señala:

“CONSIDERACIONES

(...)

Que de acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 'Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad' expedido mediante Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, en su artículo 103 se dispone que el Instituto Nacional de Vías podrá apoyar la financiación de proyectos para la intervención de la red vial de competencia de las entidades territoriales.

Que el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Transporte y el Instituto Nacional de Vías, estructuró el programa 'Colombia Rural' que tiene como objetivo mantener y mejorar la transitabilidad y accesibilidad a la red vial rural del país, priorizando corredores viales estratégicos que incrementen la productividad del campo en las regiones, ejecutando obras en los mismos, mediante actividades de mantenimiento y mejoramiento, las cuales se desarrollarán bajo diferentes esquemas de ejecución y financiación.

(...)

Así mismo, el Ministerio de Defensa – Ejército Nacional a través del Comando de Ingenieros en atención a las políticas del Gobierno Nacional y del Sector Defensa, ejecuta proyectos tendientes a la protección de la población en situación de vulnerabilidad y pobreza en el territorio nacional, mediante la atención de aquellas vías de difícil acceso, con el fin de traer desarrollo a las comunidades que allí habitan, y teniendo en cuenta lo establecido en la Directiva Permanente N° 00231 de 2017 'Instrucciones y lineamientos para el desarrollo de trabajo generales de ingenieros con el fin de construir obras de consolidación competencia del arma de ingenieros'.

(...)

CLÁUSULAS

(...)

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. – AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA EL MEJORAMIENTO Y MANTENIMIENTO DE LAS VÍAS INTERNAS Y TERCIARIAS DEL CORREGIMIENTO DE EL SALADO DEL MUNICIPIO DE CARMEN DE BOLÍVAR DEL DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR EN EL MARCO DEL PROGRAMA COLOMBIA RURAL.

CLÁUSULA SEGUNDA: ALCANCE. – Desarrollar actividades de mejoramiento y mantenimiento en las vías priorizadas en el corregimiento de El Salado del Municipio de Carmen de Bolívar previa autorización del Ente Territorial, empleando la mano de obra calificada, no calificada y maquinaria del Batallón de Ingenieros No. 2 General Francisco Javier Vergara y Velasco, o la Unidad táctica de ingenieros que designe el Comando de Ingenieros, así como el equipo que para tal fin se disponga, para lo cual se tendrán en cuenta las actividades relacionadas en el Anexo Técnico. El Instituto Nacional de Vías contratará la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio. (...)

CLÁUSULA CUARTA: APORTES DE LAS PARTES. – Las partes manifiestan su intención de trabajar conjuntamente para el logro del objeto del presente convenio, para lo cual dispondrán de los aportes que consideren convenientes, así:

- POR PARTE DEL INSTITUTO: EL INSTITUTO aportará el valor de SETECIENTOS SESENTA MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS (\$760.748.892) MONEDA CORRIENTE, para el reconocimiento por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional – Comando de Ingenieros durante la ejecución del proyecto, valor que fue calculado con base en el plan de compras destinado para el alcance del convenio (...)

POR PARTE DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS: El aporte será la suma de QUINIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL OCHO PESOS (\$566.787.008) MONEDA CORRIENTE por concepto de aporte en especie de los bienes y servicios determinados en: i) la Mano de Obra profesional y Técnica necesaria para la ejecución del Convenio, y ii) Mano de obra no calificada de apoyo, necesaria para la ejecución de las actividades de mejoramiento y mantenimiento vial y iii) maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional asignada a este proyecto de conformidad con las obligaciones legales y reglamentarias que sean aplicables por el MDN – Ejército Nacional (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: EL INSTITUTO se compromete a suministrar directamente o por intermedio de operador logístico y gerencia integral designada, los suministros, elementos, insumos y demás ítems establecidos en el plan de compras.

PARÁGRAFO SEGUNDO: No se cuantifica el costo de operación de la maquinaria teniendo en cuenta que el recurso de combustible, repuestos y la compensación por el desgaste de la misma, los suministrará y reconocerá EL INSTITUTO. Por lo anterior, el único aporte en especie que se cuantifica son operadores de la maquinaria y la mano de obra no calificada destinada al proyecto.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: RECONOCIMIENTO POR CONCEPTO DE DEMÉRITO, DESGASTE Y GASTOS LOGÍSTICOS DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO PROPIEDAD DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS DURANTE LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO. – Con cargo a los recursos del presente convenio, se le reconocerá a la Entidad Ejecutora Ministerio de Defensa – Ejército Nacional un porcentaje del 17.5%, de acuerdo con la Directiva Permanente de Ingenieros No. 0231 de 2017 calculado con base a la suma de costos directos e imprevistos del componente del plan de compras del Ejército, el 15% hace referencia al reconocimiento monetario para la recuperación de la maquinaria utilizada en el proyecto, recurso que se

invierte en el mantenimiento mayor o reposición de los equipos y el 2.5% corresponde a gastos logísticos del Comando de Ingenieros.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA: COMPROMISOS DEL INSTITUTO. – EL INSTITUTO se compromete a:
a) Girar a la CENAC DE INGENIEROS los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ejército Nacional dispuesta para la ejecución del convenio. B) Adelantar todas las gestiones tendientes a las contrataciones necesarias para garantizarle al Ejército Nacional el suministro de los componentes del plan de compras estructurado para la 753ontadurín del proyecto, la contratación de la consultoría para la revisión, ajuste y/o actualización y/o modificación y/o complementación de los estudios y diseños y/o elaboración del cálculo de la estructura del pavimento y/o cálculos estructurados y/o de obras requeridas para garantizar la estabilidad de la infraestructura vial, la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio, personal de apoyo técnico y trámites ambientales en caso de requerirse, como permisos necesarios para la ejecución de las obras que realizará el Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco'. C) Ejercer la supervisión administrativa de los compromisos derivados del presente convenio a cargo del MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – CENTRAL ADMINISTRATIVA Y CONTABLE – CENAC DE INGENIEROS a través del funcionario designado de conformidad con la delegación de funciones vigente. A su vez el Instituto Nacional de Vías – INVIAS designará un Gestor Técnico de proyecto de conformidad con lo establecido en el Manual de Contratación del INVIAS. (...) f) Remitir al Grupo de Contabilidad del INSTITUTO el acta de entrega y recibo del convenio y/o actas parciales de ejecución para efectuar el saneamiento contable de los recursos girados a la CENAC DE INGENIEROS. G) Participar en el recibo de las obras ejecutadas por parte del Ejército Nacional – Comando de Ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco' y realizar la respectiva entrega al Municipio de El Carmen de Bolívar – Departamento de Bolívar, teniendo en cuenta la autorización de intervención otorgada. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: COMPROMISOS DE LA CENAC DE INGENIEROS A TRAVÉS DEL BATALLÓN DE INGENIEROS No. 2 'GENERAL FRANCISCO JAVIER VERGARA Y VELASCO' O LA UNIDAD TÁCTICA DE INGENIEROS QUE SE DESIGNE EL COMANDO DE INGENIEROS. – La CENAC DE INGENIEROS se compromete a: a) Adelantar las actividades de mejoramiento y mantenimiento que se requieran en las vías priorizadas, cumpliendo con las especificaciones técnicas y manuales del Instituto Nacional de Vías vigentes, de acuerdo con el anexo técnico, b) Coordinar en conjunto con la Alcaldía del Municipio de Carmen de Bolívar las actividades de socialización del proyecto con las comunidades beneficiadas, con el registro detallado de las evidencias y adelantar las respectivas actas de vecindad que sean necesarias para la ejecución de las obras. (...) i) Realizar la entrega de cada una de las vías intervenidas contempladas en el alcance del presente convenio al INSTITUTO mediante acta de entrega parcial de recibo a satisfacción por parte de la

interventoría contratada para tal fin, las cuales harán parte del acta de entrega y recibo final del convenio. (...) o) Presentar mensualmente a la CENAC DE INGENIEROS un informe pormenorizado de ejecución y avance del objeto contractual por parte de los supervisores, con copia a la OFICINA DE CONSOLIDACIÓN COMANDO DE INGENIEROS. P) Efectuar la revisión y control de las cantidades de los materiales suministrados por los contratistas en conjunto con el supervisor del Comando de Ingenieros y la interventoría contratada para tal fin, detallando el consumo de materiales con la trazabilidad desde el recibo a satisfacción hasta su puesta en obra” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con

independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que les subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos y convenios administrativos o interadministrativos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Ahora bien, de las cláusulas del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021 Derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), se concluye que:

- El beneficiario final del proyecto es el Municipio de Carmen de Bolívar.
- El MDN recibe recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional, y se compromete a aportar i) la mano de obra profesional y técnica necesaria para la ejecución del convenio, ii) la mano de obra no calificada necesaria para la ejecución de las actividades de mejoramiento y mantenimiento vial y iii) el uso de la maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional asignada a este proyecto. Adicionalmente, el MDN se compromete a adelantar las actividades de mejoramiento y mantenimiento que se requieran en las vías priorizadas, cumpliendo con las especificaciones técnicas y manuales del INVIAS.
- El INVIAS se compromete a suministrar directamente o por intermedio de operador logístico y gerencia integral designada, los suministros, elementos, insumos y demás ítems establecidos en el plan de compras. Así mismo, el INVIAS tiene la obligación de entregar las construcciones a la entidad territorial al final del convenio.

En este sentido, y atendiendo los lineamientos normativos vigentes para el periodo contable 2023, los hechos económicos que se desprenden de la ejecución del contrato y que le corresponde reconocer en la información financiera al MDN son los siguientes:

- i) Suministro de materiales y demás elementos necesarios para la ejecución del proyecto, por parte del INVIAS

En la medida que el INVIAS efectúa directamente las adquisiciones de los materiales, suministros y demás elementos necesarios para la ejecución del proyecto, corresponde al INVIAS reconocer: a) como gasto, según su naturaleza, aquellas erogaciones relacionadas con el mantenimiento y la conservación de las vías y b) como costo aquellas erogaciones incurridas con el fin de ampliar la capacidad productiva o eficiencia operativa del bien, entendidas como mejoramiento y rehabilitación de las vías, y las erogaciones relacionadas con las construcciones y ampliaciones viales pactadas en el convenio.

En ese sentido, el MDN no realizará reconocimiento alguno por estos conceptos.

ii) Reconocimiento de los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, por parte del MDN

Cuando haya surgido el derecho de cobro de los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, y en el entendido que corresponde a ingresos de transacciones con contraprestación, el MDN registra un débito en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Con el pago por parte del INVIAS, el MDN cancela el derecho debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, si el giro lo hace la DGCPTN, y acreditando la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Las erogaciones incurridas por el MDN relacionadas directamente con la prestación del servicio de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, se reconocerán como costo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 7990-OTROS SERVICIOS.

iii) Reconocimiento de los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo al MDN, por parte del INVIAS

Cuando surja la obligación del reconocimiento del concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, el INVIAS debitará la subcuenta 511180-Servicios de la cuenta 5111-GENERALES, por el valor relacionado al mantenimiento y conservación de las vías, y la subcuenta 713003-Generales de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, por aquellas erogaciones relacionadas con nuevas construcciones y por las mejoras y rehabilitaciones efectuadas a los activos existentes, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Posteriormente, con el desembolso por parte del INVIAS al MDN, el INVIAS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si el giro lo hace la DGCPTN.

iv) Reconocimiento de la mano de obra dispuesta por el MDN al proyecto

La mano de obra y maquinaria dispuesta para ser usada en ejecución del convenio como aporte en especie por parte del MDN corresponden a servicios, razón por la cual no serán objeto de reconocimiento como gasto por transferencia. El MDN continuará reconociendo los beneficios a los empleados y la depreciación de los bienes utilizados de conformidad a las normas de Beneficios a los empleados y Propiedades, planta y equipo.

Sobre el reconocimiento contable por parte del INVIAS de su aporte y de las obras de construcción objeto del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, se emitirá un concepto independiente dirigido a esa entidad.

CONCEPTO No. 20231120044181 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del aporte y de las obras de construcción objeto del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, Derivado No. 1 del Convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora
 LUZ MIREYA HERRERA CÉSPEDES
 Coordinadora Grupo Contabilidad
 Instituto Nacional de Vías
 Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043412 del 21 de septiembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) un concepto frente a reconocimiento contable de la compensación realizada por el INVIAS al MDN por el uso de maquinaria y equipo de este Ministerio en la ejecución de obras realizadas que benefician a una entidad territorial en desarrollo del convenio interadministrativo 1408 de 2021.

ANTECEDENTES

(...) dado que el INVIAS entrega la suma de \$760.748.892, como compensación por el demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del MDN – Comando de Ingenieros, que debieron utilizarse en la ejecución de las obras públicas antes señaladas, de conformidad con lo acordado en la Cláusula Decimo Primera – Compromisos del CENAC de ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 “General Francisco Javier Vergara y Velasco” o la Unidad Táctica de Ingenieros que designó el Comando de Ingenieros, en Mesa de trabajo conjunta, frente a este hecho económico, luego de aplicar el juicio profesional, ambas entidades llegaron a las siguientes conclusiones:

Que frente a la compensación por el uso de la maquinaria y equipo del MDN en desarrollo de lo pactado en el convenio 1408 de 2021, se presenta una conjunción de voluntades en torno a la existencia de intereses patrimoniales contrapuestos, donde el INVIAS recibe el apoyo para la construcción de obras que favorecen al Municipio de Carmen de Bolívar (Bolívar), desarrolladas en cumplimiento de competencias asignadas al INVIAS en el marco de lo dispuesto en el Artículo 103 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, expedido por la Ley 1955 de 2022, en donde se dispone que este Instituto puede apoyar la financiación de proyectos para la intervención de red vial de competencia de las entidades territoriales.

Que como contraprestación por el uso de la maquinaria y equipo dispuesto por el MDN para ejecutar obras de ingeniería civil, INVIAS se comprometió a compensar esos gastos. Lo que se interpreta como una contraprestación realizada por el INVIAS para que el MDN ejecute el conjunto de obras a las que se comprometió en el marco del convenio, con independencia de que este Instituto no obtenga un beneficio directo, pero que pactó en cumplimiento de obligaciones o competencias que le fueron otorgadas por la Ley.

Que los aportes monetarios realizados por el INVIAS al MDN, por el uso de la maquinaria y equipos, constituyen una transacción con contraprestación, teniendo en cuenta que con ello se cancela un valor aproximadamente un valor igual al costo incurrido por el MDN en el marco del convenio, lo que se percibe como un verdadero intercambio, por lo que se concluyó que el Ministerio debe reconocer un ingreso con contraprestación.

Que por su parte, la entrega de recursos por el uso de la maquinaria y equipo del MDN, debe reconocerse como costos en la construcción de una infraestructura vial que deberá reconocerse transitoriamente como un inventario en la contabilidad del INVIAS.

Que en ese contexto, ello da lugar al reconocimiento del mayor valor del costo por la construcción de una infraestructura que transitoriamente será reconocida por el INVIAS, mientras que el MDN reconoce un ingreso por una transacción con contraprestación.

CONSULTA

Como consecuencia de lo anterior se consulta:

1. Si la CGN comparte lo concluido en la Mesa de Trabajo INVIAS-MDN, ¿ello debe reportarse como una operación recíproca?
2. ¿El INVIAS debe incorporar como costo de la infraestructura vial construida el valor de los aportes a los que se comprometió el MDN, o se deben reconocer como gastos en el resultado del periodo contable?”

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1408 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), señala:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. – AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA EL MEJORAMIENTO Y MANTENIMIENTO DE LAS VÍAS INTERNAS Y TERCIARIAS DEL CORREGIMIENTO DE EL SALADO DEL MUNICIPIO DE CARMEN DE BOLÍVAR DEL DEPARTAMENTO DE BOLÍVAR EN EL MARCO DEL PROGRAMA COLOMBIA RURAL.

CLÁUSULA SEGUNDA: ALCANCE. – Desarrollar actividades de mejoramiento y mantenimiento en las vías priorizadas en el corregimiento de El Salado del Municipio de Carmen de Bolívar previa autorización del Ente Territorial, empleando la mano de obra calificada, no calificada y maquinaria del Batallón de Ingenieros No. 2 General Francisco Javier Vergara y Velasco, o la Unidad táctica de ingenieros que designe el Comando de Ingenieros, así como el equipo que para tal fin se disponga, para lo cual se tendrán en cuenta las actividades relacionadas en el Anexo Técnico. El Instituto Nacional de Vías contratará la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio. (...)

CLÁUSULA CUARTA: APORTES DE LAS PARTES. – Las partes manifiestan su intención de trabajar conjuntamente para el logro del objeto del presente convenio, para lo cual dispondrán de los aportes que consideren convenientes, así:

- POR PARTE DEL INSTITUTO: El INSTITUTO aportará el valor de SETECIENTOS SESENTA MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS (\$760.748.892) MONEDA CORRIENTE, para el reconocimiento por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional – Comando de Ingenieros durante la ejecución del proyecto, valor que fue calculado con base en el plan de compras destinado para el alcance del convenio (...)

POR PARTE DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS: El aporte será la suma de QUINIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL OCHO PESOS (\$566.787.008) MONEDA CORRIENTE por concepto de aporte en especie de los bienes y servicios determinados en: i) la Mano de Obra profesional y Técnica necesaria para la ejecución del Convenio, y ii) Mano de obra no calificada de apoyo, necesaria para la ejecución de las actividades de mejoramiento y mantenimiento vial y iii) maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional asignada a este proyecto de conformidad con las obligaciones legales y reglamentarias que sean aplicables por el MDN – Ejército Nacional (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: EL INSTITUTO se compromete a suministrar directamente o por intermedio de operador logístico y gerencia integral designada, los suministros, elementos, insumos y demás ítems establecidos en el plan de compras.

PARÁGRAFO SEGUNDO: No se cuantifica el costo de operación de la maquinaria teniendo en cuenta que el recurso de combustible, repuestos y la compensación por el desgaste de la misma, los suministrará y reconocerá EL INSTITUTO. Por lo anterior, el único aporte en especie que se cuantifica son operadores de la maquinaria y la mano de obra no calificada destinada al proyecto.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: RECONOCIMIENTO POR CONCEPTO DE DEMÉRITO, DESGASTE Y GASTOS LOGÍSTICOS DE LA MAQUINARIA Y EQUIPO PROPIEDAD DEL MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – COMANDO DE INGENIEROS A TRAVÉS DE LA CENAC DE INGENIEROS DURANTE LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO. – Con cargo a los recursos del presente convenio, se le reconocerá a la Entidad Ejecutora Ministerio de Defensa – Ejército Nacional un porcentaje del 17.5%, de acuerdo con la Directiva Permanente de Ingenieros No. 0231 de 2017 calculado con base a la suma de costos directos e imprevistos del componente del plan de compras del Ejército, el 15% hace referencia al reconocimiento monetario para la recuperación de la maquinaria utilizada en el proyecto, recurso que se invierte en el mantenimiento mayor o reposición de los equipos y el 2.5% corresponde a gastos logísticos del Comando de Ingenieros.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA: COMPROMISOS DEL INSTITUTO. – EL INSTITUTO se compromete a:
a) Girar a la CENAC DE INGENIEROS los recursos por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo propiedad del Ejército Nacional dispuesta para la ejecución del convenio. B) Adelantar todas las gestiones tendientes a las contrataciones necesarias para garantizarle al Ejército Nacional el suministro de los componentes del plan de compras estructurado para la 762ontadurín del proyecto, la contratación de la consultoría para la revisión, ajuste y/o actualización y/o modificación y/o complementación de los estudios y diseños y/o elaboración del cálculo de la estructura del pavimento y/o cálculos estructurados y/o de obras requeridas para garantizar la estabilidad de la infraestructura vial, la interventoría responsable del seguimiento técnico, administrativo, legal, financiero y ambiental de las obras objeto del presente convenio, personal de apoyo técnico y trámites ambientales en caso de requerirse, como permisos necesarios para la ejecución de las obras que realizará el Batallón de Ingenieros No. 2 'General Francisco Javier Vergara y Velasco'. C) Ejercer la supervisión administrativa de los compromisos derivados del presente convenio a cargo del MINISTERIO DE DEFENSA – EJÉRCITO NACIONAL – CENTRAL ADMINISTRATIVA Y CONTABLE – CENAC DE INGENIEROS a través del funcionario designado de conformidad con la delegación de funciones vigente. A su vez el Instituto Nacional de Vías – INVIAS designará un Gestor

Técnico de proyecto de conformidad con lo establecido en el Manual de Contratación del INVIAS. (...) f) Remitir al Grupo de Contabilidad del INSTITUTO el acta de entrega y recibo del convenio y/o actas parciales de ejecución para efectuar el saneamiento contable de los recursos girados a la CENAC DE INGENIEROS. G) Participar en el recibo de las obras ejecutadas por parte del Ejército Nacional – Comando de Ingenieros a través del Batallón de Ingenieros No. 2 ‘General Francisco Javier Vergara y Velasco’ y realizar la respectiva entrega al Municipio de El Carmen de Bolívar – Departamento de Bolívar, teniendo en cuenta la autorización de intervención otorgada. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: COMPROMISOS DE LA CENAC DE INGENIEROS A TRAVÉS DEL BATALLÓN DE INGENIEROS No. 2 ‘GENERAL FRANCISCO JAVIER VERGARA Y VELASCO’ O LA UNIDAD TÁCTICA DE INGENIEROS QUE SE DESIGNE EL COMANDO DE INGENIEROS. – La CENAC DE INGENIEROS se compromete a: a) Adelantar las actividades de mejoramiento y mantenimiento que se requieran en las vías priorizadas, cumpliendo con las especificaciones técnicas y manuales del Instituto Nacional de Vías vigentes, de acuerdo con el anexo técnico, b) Coordinar en conjunto con la Alcaldía del Municipio de Carmen de Bolívar las actividades de socialización del proyecto con las comunidades beneficiadas, con el registro detallado de las evidencias y adelantar las respectivas actas de vecindad que sean necesarias para la ejecución de las obras. (...) i) Realizar la entrega de cada una de las vías intervenidas contempladas en el alcance del presente convenio al INSTITUTO mediante acta de entrega parcial de recibo a satisfacción por parte de la interventoría contratada para tal fin, las cuales harán parte del acta de entrega y recibo final del convenio. (...) o) Presentar mensualmente a la CENAC DE INGENIEROS un informe pormenorizado de ejecución y avance del objeto contractual por parte de los supervisores, con copia a la OFICINA DE CONSOLIDACIÓN COMANDO DE INGENIEROS. P) Efectuar la revisión y control de las cantidades de los materiales suministrados por los contratistas en conjunto con el supervisor del Comando de Ingenieros y la interventoría contratada para tal fin, detallando el consumo de materiales con la trazabilidad desde el recibo a satisfacción hasta su puesta en obra” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.2. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

PREGUNTA 1

De las cláusulas del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021 Derivado No. 1 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), se concluye que los recursos que gira el INVÍAS al MDN por concepto de demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo de propiedad del Ejército Nacional corresponden a un pago por el servicio prestado por el MDN.

Por lo tanto, cuando surja la obligación de pago por el demérito, desgaste y gastos logísticos de la maquinaria y equipo, el INVÍAS debitará la subcuenta 511180-Servicios de la cuenta 5111-GENERALES, por el valor relacionado con el mantenimiento y conservación de las vías, y la subcuenta 713003-Generales de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, por aquellas erogaciones relacionadas con nuevas construcciones y por las mejoras y rehabilitaciones efectuadas a los activos existentes y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Por su parte, el MDN registrará un débito en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Posteriormente, con el desembolso por parte del INVIAS al MDN, el INVIAS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si el giro lo hace la DGCPTN. Mientras que, el MDN cancelará el derecho debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, si el giro lo hace la DGCPTN, y acreditando la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

De esta manera se reportarán como operaciones recíprocas la obligación reconocida por el INVIAS en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES con el derecho del MDN registrado en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

PREGUNTA 2

En el entendido que es el INVIAS quien ejerce control sobre las obras ejecutadas por el Ejército Nacional – Comando de Ingenieros y teniendo en cuenta lo dispuesto en el literal g de la cláusula 10 del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, en donde se indica que una vez finalizadas las obras serán recibidas por el INVIAS para que este realice la entrega al Municipio de El Carmen de Bolívar, corresponde al INVIAS incorporar en su información financiera las erogaciones incurridas por esta entidad y relacionadas directamente con las nuevas construcciones y con las mejoras y rehabilitaciones efectuadas a los activos existentes afectando la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES.

Es de precisar que, la mano de obra y maquinaria dispuesta para ser usada en ejecución del convenio como aporte en especie por parte del MDN corresponden a servicios, por lo que no serán objeto de reconocimiento como costo de las construcciones por parte del INVIAS. Será el MDN quien continuará reconociendo los beneficios a los empleados y la depreciación de los bienes utilizados conforme a las normas de Propiedades, planta y equipo y Beneficios a los empleados.

Cuando finalice la construcción, el INVIAS llevará el total acumulado al inventario debitando la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES.

De esta manera, cuando el INVIAS efectúe la entrega de las construcciones y de las mejoras y rehabilitaciones de las vías internas y terciarias al Municipio de El Carmen de Bolívar, el INVIAS reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito la subcuenta

542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Por su parte, cuando la entidad territorial reciba las obras debitará la subcuenta 171001-Red Carretera 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sobre el tratamiento contable que debe efectuar el MDN por los hechos económicos que surgen del Convenio interadministrativo No. 1408 de 2021, Derivado No. 1 del Convenio marco interadministrativo de cooperación No. 1509 de 2020, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Ministerio de Defensa Nacional, la CGN emitió el Concepto 20231120044091 de 09 de enero de 2024, dirigido al doctor Fharit Ney Quintero Padilla de la Dirección de Finanzas – Grupo de Contabilidad General del Ministerio de Defensa Nacional.

CONCEPTO No. 2024110000291 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Diferencia entre las transferencias y las subvenciones

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre las transferencias y las subvenciones

Señor
 JAVIER DE CASTRO DE LOS RÍOS
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100056432 del 07 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Qué es una transferencia y qué es una subvención para el Régimen de Contabilidad Pública?
2. ¿Cuáles son las fuentes normativas contables expedidas por la CGN en las que se han definido los conceptos transferencia y subvención?
3. Por favor enlistar, en caso de existir, la doctrina de la CGN que ha tratado el tema”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 286 de 2023, establecen:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido. También se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

4. Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

Por su parte, la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala que se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor razonable del activo recibido; y que también se reconocerán como subvenciones la asunción y condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las del mercado.

La diferencia entre ambos conceptos radica en que el término ‘transferencia’ se usa cuando la parte receptora de los activos es una entidad de gobierno, es decir, sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y el término ‘subvención’ se usa cuando la parte receptora de los activos es un tercero diferente a una entidad de gobierno o de los empleados de la entidad.

Así las cosas, por ejemplo, si una empresa no cotizante, es decir, sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, recibe dinero sin entregar nada a cambio de una entidad de gobierno o de cualquier otro tercero, dicho hecho económico corresponderá a una subvención. De esta manera, si la entidad de gobierno es la que recibe el dinero sin entregar nada a cambio de una empresa no cotizante o de cualquier otro tercero, dicho hecho económico corresponderá a una transferencia.

Ahora bien, tanto las Normas, como la Doctrina Contable Pública Compilada de ambos Marcos Normativos puede consultarse directamente en la página de la CGN, siguiendo las rutas:

1. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Elegir las Normas o la Doctrina Contable Pública → elegir el icono : → Descargar.

2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Elegir las Normas o la Doctrina Contable Pública → elegir el icono : → Descargar.

CONCEPTO No. 2024110005861 DEL 26-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento del ingreso de la Tasa Pro-deporte y recreación como impuesto.

Doctora
 ASTRID PAOLA RODRÍGUEZ CASTELLANOS
 Contadora Pública
 Municipio de Santa Sofía
 Santa Sofía, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010002562 del 17 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(...) solicito su colaboración para que por favor me indique por cual cuenta contable se debe registrar el ingreso de los recursos del impuesto de la TASA PRODEPORTE, lo anterior debido a que en el certificado de Eficiencia Fiscal emitido por la Contaduría General de la Nación correspondiente a la vigencia 2022, el concepto de estampillas no refrenda, la diferencia corresponde a los recursos (sic) de la TASA PRODEPORTE, que se venían (sic) registrando en la cuenta 130588 ESTAMPILLAS. Por lo anterior solicito su colaboración para que por favor me indique la cuenta contable a utilizar para hacer el registro de ese impuesto”.

CONSIDERACIONES

El artículo 338 de la Constitución Política de Colombia de 1991, estipula lo siguiente:

“Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (...)”.
 (Subrayado fuera del texto).

La Ley 2023 del 23 de julio de 2020, por medio de la cual se crea la tasa Pro deporte y recreación”, establece:

“ARTÍCULO 1°. Objeto de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Facúltese a las Asambleas Departamentales, Concejos Municipales y Distritales para crear una Tasa Pro Deporte y Recreación, recursos que serán administrados por el respectivo ente territorial, destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales.

(...)

ARTÍCULO 4°. Hecho generador. Es la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

(...)

ARTÍCULO 5°. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación es el respectivo ente territorial, previa aprobación de la Asamblea Departamental, Concejo Municipal o Distrital.

ARTÍCULO 6°. SUJETO PASIVO. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que celebren con la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado de la Entidad Territorial respectiva y/o sus entidades descentralizadas que posean capital social superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas.

PARÁGRAFO. Las entidades señaladas en el presente artículo se constituirán en agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Así mismo, serán agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación las entidades objeto del párrafo 2 del artículo 4° de la presente ley.

ARTÍCULO 7°. BASE GRAVABLE. La base gravable será el valor total de la cuenta determinada en el comprobante de egreso que se autorice para la persona natural o jurídica, o el valor de su contrato.

ARTÍCULO 8°. Tarifa. La tarifa de la Tasa Pro-Deporte y Recreación establecida por las Asambleas Departamentales y Concejos Distritales y Municipales no puede exceder los dos puntos cinco por ciento (2.5%) del valor total del contrato determinado en el comprobante

de egreso que se establezcan entre el ente territorial y las personas naturales y/o jurídicas, públicas o privadas". (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, el Acuerdo N°019 del 29 de noviembre de 2020 por medio del cual se crea la tasa pro deporte y recreación en el municipio de Santa Sofía-Boyacá y se dictan otras disposiciones, acuerda:

"ARTÍCULO PRIMERO. CREACIÓN DE LA TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN. Créese en el municipio de Santa Sofía – Boyacá, la tasa pro deporte y recreación, como renta municipal de obligatorio recaudo que se realizará a través de la Tesorería Municipal, para financiar la inversión social de los planes, programas y proyectos del sector deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre, en cumplimiento de la Ley 2023 de 2020.

(...)" (Subrayados fuera del texto).

La Sentencia C-315 de 2022 de la Corte Constitucional, sobre la no vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria de la TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN, indica:

"TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN-Naturaleza

(...) el tributo de la Ley 2023 de 2020 no corresponde a una tasa, a una tasa parafiscal, a una contribución especial ni a una contribución parafiscal. Para la Corte, se trata de un impuesto territorial.

(...)

SENTENCIA

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

(...)

h. El examen del caso concreto

(...)

75. Como se explicó arriba, el tributo de la Ley 2023 de 2020 no corresponde a una tasa, a una tasa parafiscal, a una contribución especial ni a una contribución parafiscal. Para la Corte, se trata de un impuesto territorial por los siguientes motivos:

(i) Se trata de un tributo territorial pues quienes pueden adoptarlo son los departamentos, los municipios o los distritos.

(ii) Es un impuesto territorial pues reúne todos los rasgos distintivos del mismo; a saber:

(...)

i. Síntesis de la decisión.

(...)

92. Al abordar el análisis del caso concreto la Corte encontró que se trataba de un impuesto territorial y concluyó que respetaba los principios de certeza y legalidad en materia tributaria previstos en el artículo 338 de la Constitución Política. En primera medida, la Corte constató que no había una falta de claridad insalvable en los artículos demandados por lo que pudo estudiar el contenido material del tributo y clasificarlo. En segunda medida, la Corte verificó que la Tasa Pro Deporte y Recreación respetaba los mandatos de regulación básica y de prohibición de regulación excesiva predicables de los tributos territoriales. De igual manera, confirmó que los artículos demandados, al referirse a un impuesto territorial, respetaban el principio de legalidad en materia tributaria.

(...)”. (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, las cuales aplicaban para el año 2022, establecían:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

3. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de

establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

4. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

"4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva". (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para entidades de Gobierno, actualizado según las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 4105-IMPUESTOS de la siguiente manera: "Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes".

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación estos corresponden a recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Además, hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno; por lo que, son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación los impuestos.

De otra parte, la Sentencia C-315 de 2022 expedida por la Corte Constitucional, respecto de la tasa Pro deporte y recreación, creada mediante la Ley 2023 de 2020, determina que este tributo no corresponde a una tasa, tasa parafiscal, contribución especial ni a una contribución parafiscal; que es un impuesto territorial, pues contiene todas las características para clasificarse como tal.

En consecuencia, el municipio de Santa Sofía con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, registrará el derecho de cobro de la tasa Pro-deporte y recreación en la subcuenta 130585-Otros impuestos municipales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410585-Otros impuestos municipales de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con base en el valor recaudado, el municipio, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130585-Otros impuestos municipales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

En ese orden de ideas, dado que la entidad, no efectuó el reconocimiento de los hechos económicos de forma adecuada, deberá seguir lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. La entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20241100011661 DEL 04-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Registro contable de la última doceava de los Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

Doctora
 MELISSA TRIANA LUNA
 Jefe Oficina Asuntos Jurídicos
 Secretaría Distrital de Salud
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010013492 del 7 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) De acuerdo con lo dispuesto en el Auto de pruebas N° 0004 del 18 de diciembre de 2023, proferido dentro del proceso disciplinario N° 045-2021, comedidamente le solicito, para que haga parte del citado proceso la remisión de siguiente consulta:

¿Cómo se debería contabilizar en una entidad pública, del sector salud, la recepción del dinero correspondiente a la transferencia del sistema General de Participación de la última doceava del año 2016, si este se recibió en el año 2017?

Dicha prueba tiene por objeto comprobar que dicho registro económico se efectuó de manera adecuada, de acuerdo con lo establecido en los Principios Contables Públicos, emitidos por la Contaduría General de la Nación”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la

entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

14. Si la entidad receptora de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, como el caso del Sistema General de Participaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario” (subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, indica que la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES “representa el valor de los activos monetarios obtenidos por la entidad por concepto de las transferencias procedentes de la Nación, los cuales están orientados a financiar los servicios a su cargo, tales como los servicios de salud, educación, agua potable y saneamiento básico”.

Por último, el Instructivo N° 002 del 21 de diciembre de 2016, Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2016-2017, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación, señalaba:

“2.3.8. Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

(...)

Las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones reconocerán la última doceava del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación”.

CONCLUSIONES

Para la preparación de la información financiera se deberán observar las pautas que orientan el proceso contable, en especial, el principio de Devengo donde la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incida en los resultados del periodo contable.

Así las cosas, las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) han debido reconocer la última doceava participación del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación y de acuerdo con el Instructivo N°002 del 21 de diciembre de 2016 citado en las consideraciones.

Dado lo anterior, si al año 2016 la entidad ya tenía el derecho sobre tales recursos ha debido reconocer un ingreso por transferencia mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Posteriormente, en el momento en que recibió los recursos debió registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20241100020631 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingreso de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Devolución de recursos al Municipio por concepto de Estampilla Pro Cultura

Doctora

ALEXANDER RIVERA SALGADO

Profesional especializado de Vigilancia Fiscal y Control de Resultados

Contraloría Municipal de Armenia

Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010028172 del 27 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad da alcance a la solicitud radicada con el N° 20240010023192 del 29 de abril de 2024, en la cual consultaba sobre el tratamiento contable que una entidad pública descentralizada del orden territorial debe efectuar por un reintegro de recursos de la vigencia anterior a la entidad central territorial. Al respecto, precisa que el concepto por el cual la entidad descentralizada recibió el recurso objeto de reintegro es el siguiente:

“La entidad pública descentralizada del orden territorial, encargada de promover, conservar, fortalecer y prestar servicios para el desarrollo artístico, cultural y turístico de la ciudad; al término de la vigencia 2023, devuelve o reintegra recursos no ejecutados al municipio por concepto de Estampilla Pro cultura.”

CONSIDERACIONES

El artículo 159 del Acuerdo 229 de 2021 por medio del cual se expide el Estatuto Tributario Municipal de Armenia, define la Estampilla Pro-Cultura, como: “tributo de carácter municipal destinado al fomento y estímulo de la cultura a través del desarrollo de proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura”.

Por su parte, el artículo 162 establece que los ingresos por concepto de la Estampilla Pro Cultura se destinan, entre otros, para:

“1. Acciones dirigidas a estimular y promocionar la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales de trata el artículo 18 de la Ley 397 de 1997.

2. Estimular la creación, funcionamiento y mejoramiento de espacios públicos, aptos para la realización de actividades culturales y, en general proporcionar la infraestructura que las expresiones culturales requieran.

3. Fomentar la formación y capacitación técnica y cultural del creador y gestor cultural.”

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen que:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, (...).

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

11. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

12. Existirán restricciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución al transferidor cuando este no se use o consuma como se especifica. En este caso, si la entidad receptora del activo transferido evalúa que la transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando surja el derecho de recibir el activo monetario o la entidad obtenga el control del activo no monetario.

13. Existirán condiciones cuando se requiera que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, al transferidor del activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, el transferidor debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la entidad receptora de la transferencia, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo diferido por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo al transferidor.

(...)

1.3.3. Devolución de transferencias

25. Cuando la entidad esté obligada a devolver efectivo, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

(...)

27. Si la devolución se origina por una transferencia condicionada, la entidad disminuirá el pasivo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por pagar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

28. Si la devolución no se origina por una transferencia condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar o la baja en cuentas del activo no monetario afectará el resultado del periodo" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas se concluye que los recursos de la Estampilla Pro-Cultura están destinados al fomento y estímulo de la cultura a través del desarrollo de proyectos acordes con los planes nacionales y locales de cultura. Por lo anterior, los recursos entregados por el Municipio de Armenia a la entidad descentralizada del orden territorial corresponden a una transferencia para promover, conservar, fortalecer y prestar servicios para el desarrollo artístico, cultural y turístico de la ciudad.

En consecuencia, el tratamiento contable que debe aplicar la entidad pública descentralizada del orden territorial cuando devuelve al Municipio recursos de la Estampilla

Pro cultura, no ejecutados de vigencias anteriores, depende de si tales recursos los recibió como 1) una transferencia sin estipulaciones o con restricciones, o 2) una transferencia con condiciones.

1. Si corresponde a recursos de vigencias anteriores, sobrantes de la ejecución por una transferencia sin estipulaciones o con restricciones, la entidad descentralizada debitará la subcuenta 589044-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

2. Si corresponde a recursos de vigencias anteriores, sobrantes de la ejecución por una transferencia con condiciones debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120043581 del 11-01-2024
20241100001691 del 26-01-2024
20241100002291 del 01-02-2024
20241100010511 del 18-03-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024
20241100015781 del 09-05-2024
20241100015901 del 10-05-2024
20241100016221 del 16-05-2024
20241100017151 del 21-05-2024
20241100017551 del 24-05-2024
20241120014261 del 06-05-2024
20241100019361 del 04-06-2024
20241100019981 del 06-06-2024
20241100020581 del 12-06-2024
20241100020601 del 13-06-2024
20241100020811 del 17-06-2024
20241100020991 del 18-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024

1.2.30 INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

CONCEPTO No. 20241100003191 DEL 09-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de convenios interadministrativos suscritos por una ESAL con entidades territoriales.

Doctora
 CAROLINE GARCÍA LÓPEZ
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20241100001642 del 11 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En una Entidad Sin Ánimo de Lucro denominada ESAL, que contrata servicios con el estado a través de la figura de CONVENIOS, establecen una contrapartida (valor que aporta el contratante para adelantar el servicio contratado) y que corresponde a un porcentaje determinado del valor total de un proyecto.

En este sentido, le solicitamos conceptuar sobre:

1. ¿Cómo se clasifican las cuentas cuando manejan *convenios*?
2. ¿Los valores totales en las cuentas contables se deben dejar todo por pasivo o, únicamente el porcentaje que se compromete como recurso propio?
3. En este caso, ¿El valor aportado por el contratante quedaría como activo en las cuentas contables?”.

En comunicación telefónica, la doctora Caroline indica que la ESAL sobre la que realiza la consulta es la Alianza Pública para el Desarrollo Integral, la cual corresponde a una entidad pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Adicionalmente, en comunicación telefónica del 02 de febrero de 2024, explica el funcionamiento respecto a los convenios interadministrativos que son suscritos por la ESAL con entidades territoriales, y sobre los cuales desea conocer si es adecuado el tratamiento contable que aplica la ESAL, de la siguiente manera:

Como parte del valor de los proyectos a ejecutar a través de los convenios la ESAL realiza un aporte en especie y el restante es entregado por la entidad territorial de acuerdo con lo estipulado en las cláusulas de pagos, al porcentaje de avance del proyecto y las entregas pactadas. Para la ejecución de los proyectos, la ESAL asume todos los riesgos asociados al cumplimiento y la calidad que se deriven para la entrega de cada uno de los proyectos y como contraprestación recibe los recursos por parte de la entidad territorial. Finalmente, el producto resultante del convenio lo recibe la entidad territorial.

Actualmente, la ESAL reconoce como parte de sus pasivos el valor total de cada uno de los convenios y no solamente la proporcionalidad del convenio que le corresponde cubrir en especie, con lo que está afectando su información financiera, así como los indicadores financieros.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por

la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de transacciones con contraprestación se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

3. Cuando esté involucrado un tercero en la venta de bienes o servicios o en la cesión del uso de un activo, la entidad evaluará si actúa como principal o como agente.

4. La entidad actúa como principal si está obligada a vender los bienes al comprador, prestar los servicios al usuario o entregar el uso de activos a terceros. Esto ocurre, entre otros, cuando la entidad controla los bienes que venderá o los activos cuyo uso cederá, es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, o tiene la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado antes de transferirlo.

(...)

7. Si la entidad actúa como principal, reconocerá el ingreso por la venta de bienes al comprador, por la prestación de servicios al usuario o por la entrega del uso de activos a

terceros. Por su parte, si la entidad actúa como agente, reconocerá un ingreso por la comisión o el pago por la prestación del servicio de gestión.

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

8. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

11. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

12. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

14. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y dado que el principio de Esencia sobre forma establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, la cual prima sobre la forma legal que da origen a estos, le corresponde a la ESAL evaluar y definir la realidad económica de los diferentes convenios interadministrativos que suscribe con las entidades territoriales, teniendo en cuenta los diferentes elementos que hacen parte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para realizar el reconocimiento contable de estos convenios interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la ESAL reconocerá como

parte de los ingresos en su información financiera los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, que se pueden reflejar a través del incremento de los activos o en la disminución de los pasivos; y reconocerá como pasivos las obligaciones que surjan con terceros de hechos económicos ocurridos y por las cuales deba desprenderse de recursos que le reflejaban un potencial de servicio o beneficios económicos.

A partir de lo antes mencionado y lo indicado a través de comunicación telefónica, se vislumbra que la ESAL se encuentra ante convenios que le representan ingresos con contraprestación, toda vez que se pacta una contraprestación por los bienes o servicios que debe entregar, y asume bajo su cuenta los riesgos asociados a la ejecución de los proyectos para cumplir con la calidad y tiempos requeridos.

A continuación, se describe de manera general el tratamiento contable que debe realizar la ESAL para los recursos provenientes de los convenios que le representan ingresos con contraprestación:

- Recepción de recursos previo a la ejecución de actividades

Cuando la ESAL reciba recursos de parte de la entidad territorial previo a la realización de las actividades o entregables que hagan parte de los convenios, registrará estos valores debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, de acuerdo con las cláusulas y condiciones contractuales pactadas.

- Ejecución de actividades

En la medida en que la ESAL lleve a cabo las diferentes actividades que componen los proyectos acordados a través de los convenios, deberá reconocer como parte de su información financiera los costos relacionados en que incurra, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo originado en la adquisición o prestación de los bienes y servicios.

El reconocimiento del ingreso que surge por el cumplimiento y entrega de actividades a la entidad territorial se registrará con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, si no se han recibido recursos previamente, o la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, si la ESAL ha recibido recursos de manera previa; y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS.

Cuando la ESAL reconoce el ingreso, también debe reconocer el costo de ventas asociado, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 6-COSTOS DE VENTAS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

- Pago al proveedor o contratista

Cuando la ESAL efectúe el pago de los bienes y servicios contratados para la ejecución de los proyectos, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo reconocido previamente y acreditará subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Pago de saldos pendientes por parte de la entidad territorial

Si al finalizar la ejecución de cada uno de los convenios, la entidad territorial realiza el pago de saldos que se encontraban pendientes a favor de la ESAL, esta registrará la recepción de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas fuente de la información, principalmente las áreas encargadas de la asesoría jurídica, la contratación y la ejecución del convenio; así como entre las partes que celebran los convenios interadministrativos, lo cual cobra mayor relevancia tratándose de actos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Ahora bien, respecto a los aportes en especie que realiza la ESAL a los convenios suscritos y dado que son ejecutados por la misma entidad en el desarrollo de sus funciones y actividades, y que por su ejecución no recibe nada a cambio ya que el aporte de cada entidad territorial cubre actividades o adquisiciones adicionales, su tratamiento se hará conforme con los lineamientos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y al tratamiento contable definido por la entidad para los demás hechos económicos que sean similares, por lo cual, se reconocerán las actividades aportadas atendiendo a la naturaleza del gasto o costo que corresponda, como son salarios, prestaciones sociales, honorarios, consultorías, mantenimientos, entre otros.

Por último, si la ESAL no realizó el registro de los hechos económicos derivados de los diferentes convenios que cumplen para ser reconocidos como ingresos con contraprestación conforme a los registros anteriores, debe corregir el error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas

subcuentas y cuentas a que haya lugar, usando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120044091 del 09-01-2024
20231120044181 del 09-01-2024
20241100012071 del 09-04-2024
20241120014261 del 06-05-2024
20241120015961 del 06-06-2024

1.2.31 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.32 GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES
CONCEPTO No. 20241100022511 DEL 27-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Gastos de transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento Contable para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Registros de reclasificación de las subcuentas 190801-En administración y 161501-Edificaciones correspondientes a convenios interadministrativos, e indicar si es necesario para realizar estas reclasificaciones llevarlos a aprobación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Doctora
MARÍA BLEIDY CORTÉS HERRERA
 Contadora
 Ministerio del Interior
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010027402 del 22 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

"El Ministerio del Interior teniendo en cuenta concepto de la Contaduría General de la Nación radicado 20241100002321 del 2 de febrero de 2024, se encuentra revisando los saldos que se han registrado desde el año 2016 a la fecha en las subcuentas 190801 en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION Y 161501 Edificaciones de la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, para lo cual está revisando los contratos y documentos que originaron dichos reconocimientos.

Los saldos de estas cuentas corresponden a los contratos con diferentes municipios para centros de Integración Ciudadana y SACUDETES y que tienen el siguiente objeto:

'1 -CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE COFINANCIACIÓN N° M- 2 0 5 7 --.DE 2018, SUSCRITO ENTRE LA NACIÓN- MINISTERIO DEL INTERIOR - FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA - FONSECON Y EL MUNICIPIO DE VERGARA - CUNDINAMARCA.

OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre las partes para promover la convivencia ciudadana, a través de la ejecución de un Centro de Integración Ciudadana - CIC, en el municipio de Vergara, Cundinamarca.

CLAUSULA PRIMERA. - OBJETO. "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre las partes para promover la convivencia ciudadana, a través de la ejecución de un Centro de Integración Ciudadana-CIC, en el Municipio de VERGARA, CUNDINAMARCA'.

'2-ANEXO DE CONDICIONES CONTRACTUALES DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO No. 2322 DE 2022 CELEBRADO ENTRE LA NACIÓN- MINISTERIO DEL INTERIOR - FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA - FONSECON CON EL MUNICIPIO DE SANTO TOMAS - ATLÁNTICO.

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA PROMOVER LA CONVIVENCIA CIUDADANA, A TRAVÉS DE LA EJECUCIÓN DE UN PROYECTO SACUDETE AL PARQUE TIPO 1 EN EL MUNICIPIO DE SANTO TOMAS - ATLÁNTICO'.

Revisando los convenios, los conceptos y las normas vigentes para las entidades del gobierno general los registros a realizar para estos contratos serían los siguientes:

La subcuenta 190801 en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION correspondiente a estos proyectos se reclasificaría a la cuenta 1986 ACTIVOS DIFERIDOS subcuenta 198604 Gastos Diferidos por transferencias condicionadas.

¿En cuanto a la subcuenta 161501 Edificaciones de la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, se reclasificaría a la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS de las subcuentas 542307-Bienes entregados sin contraprestación o se efectuaría la cuenta 3109 Resultado de Ejercicios anteriores, ¿por ser amortizaciones o legalizaciones de vigencias anteriores?

Teniendo en cuenta lo expuesto en los párrafos anteriores. solicitamos conceptuar sobre el registro de reclasificación de las cuentas 190801 En administración y 161501 Edificaciones, correspondiente a convenios con los objetos descritos anteriormente, de conformidad con las normas vigentes, e indicarnos si es necesario para realizar estas reclasificaciones llevarlo a aprobación al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable".

Mediante llamada telefónica a la consultante, nos aclaró la consulta informándonos que los convenios interadministrativos relacionados en la misma son como ejemplos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

(...)

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo". (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, dispone:

(...)

3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en el principio de esencia sobre forma del Marco conceptual para entidades de gobierno, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Así mismo, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones establece que se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado.

Por otra parte, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones establece que existen condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto

en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

Con base en las anteriores definiciones y en la información suministrada en el sentido de que, luego del análisis, los saldos registrados en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN corresponden en realidad a transferencias condicionadas, el registro contable se efectuará debitando la subcuenta 198604-Gastos diferidos por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditando 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en el caso de las edificaciones que, de acuerdo con su análisis, corresponden a un gasto por transferencia, dado que el hecho económico, según lo mencionado en la consulta, ocurrió desde el año 2016, el error se debe corregir afectando los resultados de ejercicios anteriores. En el caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Por último, en lo referente a la necesidad de llevar las reclasificaciones anteriores para su aprobación ante el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, la CGN no es la entidad competente para definir la realización de dicho proceso, por lo tanto, el Ministerio del interior debe tener en cuenta los numerales 3.2.2, 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120044091 del 09-01-2024
20231120044181 del 09-01-2024
20241100010511 del 18-03-2024
20241100011421 del 02-04-2024
20241120011961 del 08-04-2024
20241100020581 del 12-06-2024
20241100020991 del 18-06-2024

1.2.33 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

CONCEPTO No. 20241100014421 DEL 03-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva del concedente. Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte.
	SUBTEMA	Reconocimiento de obras complementarias u obras menores en los proyectos de concesión del modo Carretero. Tratamiento contable para los predios sobrantes asociados a los acuerdos de concesión.

Doctora
 NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN
 Coordinadora GIT Administrativo y Financiero
 Agencia Nacional de Infraestructura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010016772 del 22 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) para el cierre del año 2023 la Agencia solo pudo reconocer en sus estados financieros las ejecuciones de las obras, más que el rendimiento financiero en sí de dichos patrimonios. Por tanto, se realizó el reconocimiento así:

- Para las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en los patrimonios autónomos por Iniciativas Privadas (Pasivo 100% diferido) se reconoció el bien de uso público al débito con contra partida al código contable 442830001 - Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado.
- Para las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en patrimonios autónomos por acuerdos de pasivo mixto y APP se reconoció el bien de uso público al

débito con contra partida al código contable 480290002 Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios.

Teniendo en cuenta lo anterior, se solicita de su acostumbrado concepto sobre el tratamiento contable que se le debe dar a:

1. El reconocimiento contable de las obras menores o complementarias realizadas por los concesionarios, con cargo a rendimientos financieros, en los contratos de concesión de iniciativa privada.
2. El reconocimiento contable de las obras menores o complementarias realizadas por los concesionarios, con cargo a rendimientos financieros, en los contratos de concesión de pasivo mixto y APP, cuándo no pueda identificarse de manera separada el valor de los rendimientos financieros generados sobre los recursos entregados por la entidad concedente, de los generados por los aportes del concesionario.
3. ¿Cuál es la Tipología de comprobante contable a utilizar para el reconocimiento contable, en el SIIF Nación, que contenga todas las cuentas a utilizar?

(...)

Terrenos denominados sobrantes:

Son aquellos terrenos que, si bien fueron requeridos y adquiridos por los concesionarios de conformidad con el diseño inicial del proyecto, por diferentes razones, especialmente, por cambio de diseños se determinó con posterioridad que no se requieren ni se requerirán para la ejecución del proyecto.

El proceso de adquisición y/o titulación de un 'terreno sobrante', surte los mismos pasos de cualquier otro terreno requerido dentro de la gestión predial, pues en un principio el terreno denominado 'sobrante' sostenía la condición de requerido para la ejecución de un proyecto de infraestructura, pero usualmente por una modificación en el diseño geométrico del proyecto, este inmueble cambio su condición.

(...)

Los terrenos 'sobrantes' continúan gravados como predios adquiridos por motivos de utilidad pública y es obligación contractual del delegatario de la gestión predial (concesionario) resguardar y velar por la totalidad de los predios del corredor vial encargado.

Cuando termina un acuerdo de concesión, se revierte el proyecto de infraestructura vial al estamento correspondiente (Invias, Gobernación, Alcaldía, u Otro Proyecto Vial), esta

reversión implica la entrega a ese nuevo estamento de la totalidad de los componentes del corredor vial es decir entre ellos los predios (requeridos y sobrantes).

(...)

Así las cosas y teniendo en cuenta que dichos terrenos hacen parte del corredor vial, la ANI los reconoce en la situación financiera como **BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN Y/O EN SERVICIO – CONCESIONES – TERRENOS**, de manera separada, realizando la reclasificación desde la red de carretera.

Se requiere de su acostumbrado concepto, en sentido de indicar si el tratamiento contable que la ANI ha dado a los denominados 'terrenos sobrantes' es adecuado, de lo contrario, cual es el tratamiento contable que se debe dar a este tipo de terrenos".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las Resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establece:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

10. Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al pasivo diferido. El valor inicial del pasivo del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

11. Cuando la entidad concedente realice pagos por adelantado al concesionario, esta los reconocerá como pagos anticipados. En consecuencia, la entidad concedente no reconocerá pasivos asociados con los activos en concesión, hasta tanto el pago anticipado haya sido utilizado en la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, actualizado según la Resolución 421 de 2023, establece:

“4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN

La entidad concedente registrará la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión junto con el pasivo asociado a estos, ajustado por cualquier otra contraprestación de la entidad concedente al concesionario, o de este a la entidad concedente.

(...)

4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la construcción de bienes de uso público o de propiedades, planta y equipo y el desarrollo de activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN - CONCESIONES, la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE

LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

Finalizada la construcción de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN - CONCESIONES o la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN.

(...)

8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS

La entidad concedente registrará los rendimientos sobre los recursos entregados en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios con débito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS” (Subrayado fuera del texto).

Además, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS así:

“Representa los recursos en efectivo que controla la entidad que actúa como concedente y que, en virtud del acuerdo de concesión, se encuentran en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados, los cuales provienen, por ejemplo, de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos financieros generados; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

1. Reconocimiento contable de obras menores o complementarias:

De acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión también reconocerá un pasivo por el valor del activo entregado, y dicho pasivo debe ajustarse teniendo en cuenta cualquier otra contraprestación de la concedente al concesionario o viceversa.

En concordancia con lo anterior, las obras menores o complementarias deben reconocerse teniendo en cuenta el numeral 4.1 del Procedimiento, así: la concedente debita la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN - CONCESIONES y acredita a) la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si la obra se financió con recursos administrados en el patrimonio autónomo constituido por el concesionario privado que son controlados por la entidad concedente y que se giraron con anterioridad a la construcción de la obra al concesionario; b) la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, si la obra se va a pagar con recursos administrados en el patrimonio autónomo constituido por el concesionario privado que son controlados por la entidad concedente y que se giraron con posterioridad a la recepción de la obra; o c) la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, en cualquier otro caso.

Adicionalmente, cabe mencionar que, como la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación menciona que, las transferencias provienen de transacciones sin contraprestación, la contrapartida para el reconocimiento del activo en las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en los patrimonios autónomos por iniciativas privadas no es un ingreso por transferencia, debido a que en este caso en específico sí existe una contraprestación por parte del concedente, la cual es la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos.

En cuanto a la contrapartida para el reconocimiento del activo por las obras menores ejecutadas con rendimientos financieros en patrimonios autónomos por acuerdos de pasivo mixto y APP, no es un ingreso financiero debido a que, de acuerdo con el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en el que suceden, en este caso, los rendimientos financieros deben reconocerse cuando se generan, más no cuando se recibe la obra. Adicionalmente, teniendo en cuenta el Procedimiento y el Catálogo General de cuentas, se reconocerá en esta partida los rendimientos sobre los recursos que la concedente controla del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios.

2. Tipología de comprobante contable a utilizar para el reconocimiento contable:

La Tipología Contable que se debe utilizar para el reconocimiento en el SIIF Nación de las obras menores o complementarias corresponde a la "T18-Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción", la cual dispone los códigos contables, de acuerdo con los señalado en los literales a, b y c del numeral anterior, como se muestra a continuación:

TCON95-Registro de relaciones de tipos de asiento de interoperabilidad y códigos contables

Ambito	Tabla de Eventos	Codigo contable	Descripcion	Id asiento interoperabilidad	Descripcion	Vigente
TODAS	TCON006	170601001	Red carretera	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170602001	Red férrea	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170603001	Red fluvial	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170604001	Red marítima	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170605001	Red aeroportuaria	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170606001	Terrenos	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	170690001	Otros bienes de uso público en construcción- concesiones	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	190601001	Anticipos sobre convenios y acuerdos	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	231413001	Pasivo financiero por acuerdos de concesión (concedente) - capital	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si
TODAS	TCON006	299004001	Ingreso diferido por concesiones - concedente	T18	Reconocimiento de Bienes de Uso Público Históricos en construcción	Si

3. Terrenos sobrantes:

El tratamiento contable dado por la ANI a los terrenos denominados como sobrantes es correcta debido a que dichos terrenos aún se encuentran en concesión y su clasificación concuerda con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte en el numeral 4.1.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No.20241100014431 del 03-05-2024

1.2.34 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

CONCEPTO No. 20241100019231 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
	SUBTEMA	Tratamiento contable de ajuste por diferencia en cambio de donaciones condicionadas.

Doctora
 MARICELA PATIÑO CHÍA
 Contadora
 Fondo Nacional de Vivienda
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010022442 del 23 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de absolver consultas sobre la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se formula la siguiente inquietud, a efectos de obtener los lineamientos necesarios para el correcto manejo de la información contable en nuestra entidad.

1. Antecedentes:

El Fondo Nacional de Vivienda - FONVIVIENDA registra en sus estados financieros pasivos diferidos relacionados con cuatro donaciones condicionadas, así:

(...)

Estas transferencias (donaciones) están sometidas a estipulaciones, por lo anterior, una vez analizadas las cláusulas del convenio se evaluó el tipo de estipulación y corresponden a una condición por lo que implica la devolución de los recursos a las Entidades Donantes (Banco Mundial, Corea, Unión Europea, International Bank Reconstruction Development)

en caso de incumplimiento; por esta razón, en su medición inicial se registraron como pasivos diferidos, así:

Aplicando la norma, capítulo V. Otras normas. 1. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera. Numeral 1.1.1. reconocimiento inicial:

(...)

Para la medición posterior: conforme al numeral 1.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio, (...)

Al evaluar este hecho económico se concluyó que, las cuentas afectadas (572080-299002001), son partidas monetarias en razón a que se mantienen en efectivo y por tanto el efecto de la diferencia en cambio sería nulo en el resultado, así:

1) El efectivo (registrado en la cuenta 572080) corresponde a una partida monetaria sujeta a diferencia en cambio; los recursos de las donaciones se encuentran depositadas en las cuentas bancarias del Banco de la República.

2) El pasivo diferido (registrado en la cuenta 299002001) tiene el carácter de partida monetaria, en razón a lo descrito en el párrafo anterior.

2. Consulta:

FONVIVIENDA maneja operaciones con la Tesorería centralizada – Dirección del Tesoro Nacional-, en ese sentido:

1. ¿La cuenta contable 572080 se debería afectar para reconocer el efecto de la diferencia en cambio, sea un aumento o disminución en el pasivo, toda vez, que estas cuentas son recíprocas con el Tesoro Nacional?

2. ¿Cuál sería la dinámica contable para el hecho económico descrito?”.

En comunicación telefónica del 15 de mayo de 2024, la doctora Maricela Patiño Chía indica que los recursos recibidos a través de las donaciones mencionadas en la consulta se incorporan al Presupuesto General de la Nación y hacen parte del presupuesto que es asignado a Fonvivienda. También señala que los recursos se reciben y entregan en dólares a través de una cuenta del Banco de la República.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“1. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

(...)

1.1. Transacciones en moneda extranjera

(...)

1.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

(...)

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de mercado o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera considera como partidas monetarias a los pasivos que la entidad deba pagar mediante una cantidad fija de efectivo, que para el caso consultado correspondería al pasivo diferido que surge por el reconocimiento de las transferencias condicionadas recibidas de los organismos internacionales.

La mencionada Norma señala que en el caso de las transacciones en moneda extranjera la diferencia en cambio se calculará realizando la reexpresión de los valores de las partidas monetarias a la tasa de cambio en la fecha del cierre, la cual puede generar un aumento o disminución en el saldo de la partida monetaria.

Por lo anterior, Fonvivienda registrará los mayores valores obtenidos por la diferencia en cambio debitando la subcuenta 580390-Otros ajustes por diferencia en cambio de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, y los menores valores generados por

la diferencia en cambio los registrará acreditando la subcuenta 480690-Otros ajustes por diferencia en cambio de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO. En cualquiera de los casos, la contrapartida para registrar los valores generados por la diferencia en cambio será la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100021751 del 24-06-2024

1.2.35 RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

CONCEPTO No. 20241100007501 DEL 04-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones.
	SUBTEMA	Reconocimiento inicial de la provisión por retroactivo pensional en el Fondo de pensiones de Vejez.

Doctora
 OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Contadora
 Colpensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010011752 del 27 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se realiza la siguiente consulta:

“Con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en la Resolución 342 y 343 Colpensiones entre otras actividades ha adelantado el cálculo de la provisión de retroactivos pensionales, de acuerdo con el numeral 5. ‘Adicionalmente, se reconocerán como provisiones en el Fondo de pensiones de vejez, las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen el reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión. Las provisiones se medirán, como mínimo una vez en el periodo contable, por la mejor estimación del valor que se espera pagar por retroactivo a la fecha de medición y afectarán el gasto en el resultado del periodo’, Teniendo en cuenta lo anterior de manera atenta solicitamos informar a Colpensiones cuál sería el procedimiento para el primer registro de la provisión y así poder darle una correcta aplicación a las citadas Resoluciones”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

(...)

3.3. Reconocimiento y medición de provisiones relacionadas con obligaciones pensionales

(...)

6. Adicionalmente, se reconocerán como provisiones en el Fondo de pensiones de vejez, las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión. Las provisiones se medirán, como mínimo una vez en el periodo contable, por la mejor estimación del valor que se espera pagar por retroactivo a la fecha de medición y afectarán el gasto en el resultado del periodo.

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los

adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre” (Subrayados fuera de texto).

Adicionalmente, el párrafo del artículo 2 de la Resolución 342 de 2022 señala:

“La modificación a la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, realizada mediante la presente Resolución, aplicará de manera prospectiva a partir del 1º de enero de 2024. Por lo tanto, los saldos a 31 de diciembre de 2023 no serán objeto de reexpresión para la presentación de los estados financieros de los fondos de vejez, invalidez y sobrevivientes, administrados por Colpensiones.

En todo caso, se revelará en las notas a los estados financieros el impacto que la modificación a la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones tuvo sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de los fondos de vejez, invalidez y sobrevivientes, administrados por Colpensiones”

Al respecto, se resalta que la referida Resolución no precisó si el cambio de política afectaría la cuenta de resultados de ejercicios anteriores.

CONCLUSIÓN

De la normativa contable expuesta y en atención a la solicitud de Colpensiones, se concluye que las modificaciones realizadas a la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, realizadas mediante la Resolución 342 de 2022, deben tratarse como un cambio en la política contable originado en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este sentido, el cambio de política contable debe realizarse conforme a lo que indique la CGN.

Uno de los cambios en política contable se relaciona con el reconocimiento inicial, en el Fondo de pensiones de vejez, de la provisión que se origine por las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión.

En virtud de lo anterior, se precisa que la aplicación inicial del cambio de política contable relacionado con dicha provisión afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, las mediciones posteriores de la provisión se ajustarán afectando el gasto en el resultado del período, tal como lo señala la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones.

CONCEPTO No. 20241100020621 DEL 13-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones
	SUBTEMA	Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a los subsidios de aportes pensionales (régimen subsidiado). Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a recursos del Sistema General de Participaciones, artículo 53 de la Ley 715 de 2001. Revisión de la Norma para el manejo de las daciones en pago que fueron recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas. Unificación del resultado de ejercicios anteriores reclasificando el saldo de la cuenta 310506 Capital fiscal a la cuenta 310901 Utilidades o excedentes acumulados de los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes.

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Contadora
 Colpensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010025112 del 08 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación solicita concepto contable sobre los siguientes temas:

“1. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a los subsidios de aportes pensionales (régimen subsidiado).

Actualmente, en cumplimiento de Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 se contabilizan en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a recursos del Sistema General de Participaciones, artículo 53 de la Ley 715 de 2001.

Actualmente, en cumplimiento de Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 se contabilizan en la subcuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

3. En relación con la norma para el manejo de las daciones en pago que fueron recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas, se solicita la revisión de la misma toda vez que de acuerdo con la Resolución 342 de 2022, su manejo contable debe realizarse como inventarios y utilizando la cuenta costo de ventas entre otros.

Es importante aclarar que el Decreto No.352 de 2017 del Ministerio de Trabajo es el que regula el 'procedimiento para la administración, liquidación y venta de bienes entregados en dación en pago por aportes en mora a las administradoras del Sistema General de Pensiones'.

Actualmente, en cumplimiento de la Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 se contabilizan en la subcuenta 240720 Recaudos por clasificar.

4. Unificación del resultado de ejercicios anteriores reclasificando el saldo de la cuenta 310506 Capital fiscal a la cuenta 310901 Utilidades o excedentes acumulados de los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes".

CONSIDERACIONES

El artículo 25 de la Ley 100 de 1993 por la cual se crea el sistema de seguridad social integral, establece: "Créase el Fondo de Solidaridad Pensional, como una cuenta especial de la Nación sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, cuyos recursos serán administrados en fiducia por las sociedades fiduciarias de naturaleza pública, y preferencialmente por las sociedades fiduciarias del sector social solidario, o por las administradoras de fondos de pensiones y/o cesantía del sector social solidario, las cuales quedan autorizadas para tal efecto por virtud de la presente ley" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el literal c) del numeral 1 del artículo 27 de la Ley 100 de 1993 indica que hacen parte de las fuentes de recursos del Fondo de Solidaridad Pensional "c) Las donaciones que reciba, los rendimientos financieros de sus recursos, y en general los demás recursos que reciba a cualquier título" (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el artículo 53, Transferencias de los recursos, de la Ley 715 de 2001 señala:

“La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.

(...)

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento” (subrayado fuera de texto).

El artículo 2.2.3.4.2., Administración de los bienes asignados en dación en pago a las entidades administradoras de pensiones, del Decreto 352 de 2017 establece que “Las administradoras de pensiones deberán realizar todas las actividades inherentes a la administración, custodia y enajenación de los bienes recibidos en dación en pago a partir del momento de su recepción. Las administradoras podrán entregar en consignación a un tercero especializado en el tema, los bienes muebles o inmuebles recibidos en dación en pago” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 2.2.3.4.5., Imputación de aportes, del Decreto 352 de 2017 indica que “El valor a imputar en la historia laboral de los afiliados corresponderá en todo caso al valor efectivamente recibido de la liquidación de los activos por la administradora de pensiones” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, actualizado con la Resolución 211 de 2021, define:

“6.1.2 Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

(...)

6.1.3. Patrimonio

72. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal.

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

(...)

1.4. Medición posterior

12. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.

1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado aumentarán o disminuirán el valor de la inversión afectando el resultado del periodo.

(...)

9. INVENTARIOS

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

(...)

3.4. Reconocimiento de otros ingresos y gastos

(...)

8. Los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el valor pactado. La diferencia entre el valor del bien recibido en dación de pago y la cuenta por cobrar por cotizaciones reconocida por el fondo afectará el ingreso o gasto en el resultado del periodo” (subrayado fuera de texto).

El parágrafo del artículo 6 de la Resolución No. 343 del 23 de diciembre de 2022 establece:

“El 1º de enero de 2024, los saldos registrados por los fondos de pensiones administrados por Colpensiones en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, salvo los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, los cuales se reclasificarán a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Finalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310603-Cotizaciones por devolver a terceros de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240730-Cotizaciones recibidas por

Colpensiones pendientes de devolver o transferir a terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS” (subrayado fuera de texto)

De otra parte, en el concepto No. 20231110032241 del 19 de octubre de 2023, se concluye que:

“7. Tratamiento contable de los rendimientos y de las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión.

De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo del artículo 6 de la Resolución 343 de 2022, si los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones están relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, el valor de estos se registrará afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

8. Tratamiento contable de los recursos correspondientes a la Ley 715 de 2001

De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo del artículo 6 de la Resolución 343 de 2022, los saldos registrados en la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Lo anterior, teniendo en cuenta que los recursos descritos en su comunicación se encuentran en proceso de conciliación para definir si deben ser devueltos a las ESE más los rendimientos o si realiza la aplicación del recaudo. En este sentido, los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los recursos que se encuentran en proceso de conciliación, se registrarán afectando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto se defina si se deben devolver a las ESE o si se realiza la aplicación del recaudo”.

CONCLUSIONES

Con base en la normativa expuesta y en atención a su solicitud, procedemos a dar respuesta a las inquietudes, en el orden en que fueron planteadas:

1. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a los subsidios de aportes pensionales (régimen subsidiado).

Por disposición legal, los rendimientos financieros y los demás recursos que reciba a cualquier título hacen parte de los recursos del Fondo de Solidaridad Pensional y, en

consecuencia, estos no cumplen la definición de ingreso para Colpensiones toda vez que no aumentan su patrimonio. En su lugar, los recursos invertidos y sus variaciones son una obligación presente de origen legal de la cual Colpensiones tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de tales recursos dado que estos son recibidos en administración. Por tanto, las variaciones del valor de mercado que provienen de las inversiones realizadas con recursos del Fondo de Solidaridad Pensional (régimen subsidiado) se registran como un mayor o menor valor de la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y no como ingreso o gasto como lo señala el numeral 1.4.1 de la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez que hace parte de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo anterior, con independencia de que Colpensiones en su calidad de administrador invierta dichos recursos en la modalidad de Fiducia de Inversión. Por tanto, se reitera la respuesta 7 del concepto No. 20231110032241 del 19 de octubre de 2023.

2. Registro contable de las variaciones del valor de mercado de las inversiones realizadas con los recursos recibidos en administración correspondientes a recursos del Sistema General de Participaciones, artículo 53 de la Ley 715 de 2001.

Las variaciones del valor de mercado que provienen de las inversiones realizadas con recursos del Sistema General de Participaciones se registran como un mayor o menor de la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y no como ingreso o gasto como lo señala el numeral 1.4.1 de la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez. Lo anterior, teniendo en cuenta que tales recursos corresponden a una obligación de origen legal que debe ser aplicado a la cotización o devolverse al transferidor y, en consecuencia, estos no cumplen la definición de ingreso para Colpensiones toda vez que no aumentan su patrimonio. Lo anterior, con independencia de que Colpensiones realice inversiones con tales recursos. Por tanto, se reitera la respuesta 8 concepto No. 20231110032241 del 19 de octubre de 2023.

3. Revisión de la Norma para el manejo de las daciones en pago que fueron recibidas por Colpensiones como pago de aportes pensionales de entidades liquidadas.

El reconocimiento, medición y revelación de bienes en dación de pago se encuentra en estudio por parte de la CGN. Mientras se define un tratamiento contable particular, los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el valor pactado. Cuando se realice la venta del bien recibido en dación de pago, Colpensiones debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor correspondiente a la venta, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el valor en libros del inventario. La diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no

financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

4. Unificación del resultado de ejercicios anteriores reclasificando el saldo de la cuenta 310506-Capital fiscal a la cuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes.

Siendo consistentes con lo definido en el párrafo del artículo 6 de la Resolución No. 343 de 2022, se permite la reclasificación del saldo de la subcuenta 310506-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL a la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, dado que los Fondos de Pensiones de Vejez, Invalidez y Sobrevivientes no se crearon con un aporte de capital, sino que corresponden a una administración de recursos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100020991 del 18-06-2024

1.2.36 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.37 COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.38 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

CONCEPTO No. 20241100004271 DEL 21-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Clasificación de inversión mantenida con fines de negociación.

Doctor
 GEOVANNY VILLADA ZAPATA
 Jefe de contabilidad
 Universidad Tecnológica de Pereira
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010001652 del 12 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) actualmente tenemos una diferencia en el registro contable entre las entidades encaminado a su liquidez, pues, mientras que la UTP registra la inversión como Corriente FINDETER lo tiene registrado como No Corriente, según diversas reuniones sostenidas entre las partes, ambas lo están haciendo bajo los lineamientos emitidos por la CGN según la intención que tiene tanto el emisor como el tenedor de los títulos.

Las condiciones del título son las siguientes:

Tipo de título	Valor	Tipo Tasa Referencia	Periodicidad	Modalidad	Spread Cupón	Fecha Emisión	Fecha Vencimiento
CDT	3,000,000,000	IBR	M	V	3.3500 %	23/05/2023	23/05/2025
CDT	3,000,000,000	IBR	M	V	3.5000 %	31/05/2023	31/05/2025

La intención del título según la figura de los participantes es:

Figura	Intención
Tenedor	Negociable
Emisor	Hasta el Vencimiento

(...)

Con base a lo anterior y a la intención que tiene cada entidad, es que la inversión la UTP la clasificó como corriente toda vez que la intención emitida directamente por la administración de la institución es que sea disponible para la venta y pueda ser negociada en cualquier momento en que obtenga una oferta razonable o requiera liquidez, entretanto, FINDETER tiene como intención que la inversión se mantenga hasta su vencimiento y no tiene la intención de pagarla antes, por lo cual la clasifica como No Corriente, esto ha generado que se cree una diferencia de liquidez en el reporte de Operaciones Recíprocas, pero cada entidad expuso los argumentos para su registro contable y encontramos que cada entidad acorde a la intención que tiene con la inversión tiene su registro contable acorde a lo establecido en las normas para Entidades del Gobierno.

Por lo anterior requerimos su ayuda para que nos oriente sobre el registro contable de la inversión por cada entidad, si estamos haciéndolo bien o debemos realizar alguna corrección”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. La entidad clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, en su ciclo normal de operación (este último es el tiempo que la entidad tarda en transformar entradas de recursos en salidas); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o

equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

(...)

1.3.2.2.2. Pasivos corrientes y no corrientes

20. La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando: a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga derecho a aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

21. La entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, la Universidad Tecnológica de Pereira clasificará la inversión en los CDT como corriente, cuando mantenga el activo principalmente con fines de negociación, condición que se cumple para los bienes objeto de su consulta. Lo anterior, con independencia de la diferencia que se pueda presentar en la clasificación del pasivo a largo plazo por parte del emisor de los CDT en su información financiera.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100003221 del 09-02-2024

20241100011061 del 22-03-2024

1.2.39 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.40 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.41 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

CONCEPTO No. 20241100000301 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Responsabilidad del representante legal o máxima instancia administrativa de la entidad de formalizar las políticas contables de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Doctor
 CARLOS ANDRÉS DUQUE COLORADO
 Profesional Especializado
 Dirección Financiera
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056982 del 12 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si la responsabilidad de redactar, implementar o levantar las políticas contables de la entidad es del Contador, o es responsabilidad es de cada área, por ser ellas la que tienen el conocimiento de sus procesos.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.
2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.
3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.
4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.
5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.
6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.
7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como

los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“1. ASPECTOS GENERALES

A continuación, se exponen los aspectos conceptuales básicos (definición, objetivos, evaluación y riesgos) relacionados con el control interno contable.

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.

El numeral 3.2.4. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, señala que las entidades deben contar con un manual de políticas contables acorde con el marco normativo que les sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública; y adicionalmente, señala que las entidades deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollarán las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Respecto al responsable de la formalización de las políticas contables, el numeral 2.1.1. del Procedimiento en mención, señala que las mismas se deben formalizar mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

En este sentido, es preciso señalar que para la elaboración de las políticas contables, el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad, además de asignar las responsabilidades y compromisos a quienes desarrollan las actividades contables, deberán tener una visión sistémica de la contabilidad, la cual exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable.

De allí la necesidad de adoptar, de igual forma, políticas de operación que faciliten la ejecución del proceso contable para asegurar el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

CONCEPTO No. 20241100013151 DEL 19-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Contenido de los manuales de políticas contables.

Doctora
 NATALIA VIRGINIA REINA CUERVO
 Profesional Apoyo
 Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010014562 del 12 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía - CORPORINOQUIA atendiendo las observaciones de la Contraloría General de la República y dentro del proceso de actualización del Manual de Políticas Contables de acuerdo a la Resolución 285 del 2023 que establece las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, contrató a una empresa consultora para este fin.

La Corporación solicitó a la firma consultora tener en cuenta adaptar el Manual a las Políticas de operación e incluir parte de la doctrina contable sobre situaciones específicas que no están contempladas en la Resolución 285 del 2023 como por ejemplo las ineficacias o pérdidas de fuerza ejecutoria que en esta se maneja, entre otros.

En el documento allegado por la consultoría observamos que gran parte de la información es copia fiel de la resolución mencionada anteriormente, es decir, no se tuvo en cuenta los requerimientos de la Corporación.

Por lo anterior, solicitamos por parte de la CGN un concepto o guía de cómo se debería estructurar un Manual de Políticas Contables”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; Catálogo General de Cuentas y Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco

Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Si bien la mayoría de las políticas contables se encuentran definidas en el Marco Normativo, existen casos específicos o materias que particularmente no se encuentran reguladas por la Contaduría General de la Nación, que requieren que la entidad defina la aplicación de políticas contables conforme a los juicios profesionales y considerando la naturaleza y desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Sobre el particular, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades deben contar con manuales de políticas contables, procedimientos y funciones en procura de lograr una información financiera que cumpla

con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, es preciso señalar que la CGN no establece la forma concreta cómo deben estructurarse los manuales de políticas contables, los de procedimientos, operativos, ni los de funciones; ni tampoco señala una guía para la creación o actualización de los mismos. No obstante, sí señala que la entidad debe establecer sus políticas contables a partir del marco normativo que la rige; y que deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan sus actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

De acuerdo con lo anterior, en los manuales de políticas contables se deben establecer diversos asuntos relativos al reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros, como por ejemplo: la relevancia o materialidad para incorporar bienes como activos; la materialidad para el deterioro de activos generadores o no generadores de efectivo; la materialidad para uniformar políticas en inversiones en controladas, asociadas, negocios conjuntos y en consolidación; el orden de las partidas o agrupaciones de partidas en los estados financieros; la presentación de información por segmentos; o definir, por ejemplo, que el Estado de flujos de efectivo se elaborará por el método indirecto en lugar de hacerlo por el método directo; o que el cálculo del deterioro se realizará de forma individual; entre otros asuntos, siempre atendiendo a la naturaleza y funciones de la entidad.

Ahora bien, las entidades también pueden formalizar documentos o manuales donde se señalen asuntos relativos a las estimaciones contables; a los procedimientos contables y operativos, y se asignen funciones a quienes ejecutan el proceso contable.

De igual forma, pueden establecer en un solo manual las políticas contables, las estimaciones contables y los asuntos de carácter operativo relativos al proceso contable, donde además de las políticas contables, se establezcan: i) las estimaciones, como los años de vida útil que se definen para estimar la depreciación de las propiedades, planta y equipo, el método de depreciación (método de línea recta, el método de la suma de los dígitos de los años, entre otros), la tasa de interés efectiva con la que se calculan los futuros flujos de efectivo para los instrumentos financieros; ii) los asuntos de carácter procedimental u operativo, como el método o el procedimiento para la estimación del deterioro, los casos que darán lugar a la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, u otros activos, y la forma en que se realizará el flujo de información entre las dependencias de la entidad hacia el área financiera; y iii) los responsables, como por ejemplo, quiénes ordenarán la realización de la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros; en cuyo caso, por ejemplo, su denominación corresponderá a manual de políticas contables, procedimientos y estimaciones.

Así las cosas, se precisa que es potestativo de las entidades definir si dentro de sus manuales se extractarán o no acápite del Marco Normativo aplicable a la misma, pero

teniendo en cuenta que sus manuales no pueden contener únicamente dichos extractos normativos; máxime si la entidad adopta un solo manual que contenga las políticas contables, las estimaciones contables, los procedimientos y las funciones.

CONCEPTO No. 20241100017701 DEL 27-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de recursos entregados en administración pendientes de reintegro, por los cuales se ha iniciado proceso judicial de cobro.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010022942 del 25 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Adaptación y el Departamento de Antioquia, han venido presentando diferencias en operaciones recíprocas relacionadas con la partida conciliatoria por valor de \$ 102.147.427.

La diferencia corresponde al saldo del convenio Nro. 091 de 2012 (2012-CF-26-008) celebrado entre el Fondo Adaptación y el Departamento de Antioquia cuyo objeto era: (...).

Por lo anterior, el Fondo Adaptación, registró el valor de los recursos entregados al Departamento de Antioquia en la cuenta 190801 (Recursos entregados en Administración), no obstante, el Departamento de Antioquia NO lo tiene reconocido en la cuenta correlativa 290201 (Recursos recibidos en Administración). Esta entidad informó que al validar la información reportada por el Departamento de Antioquia como Operaciones Recíprocas de los años 2012 al 2015, se evidenció que fue registrado el valor recibido en la cuenta 442802 (Ingreso como transferencia para proyectos de inversión).

Por esta razón la entrada en vigencia 2018 de las NICSP no se tuvo en cuenta como recursos recibidos en administración.

El Fondo Adaptación, tiene el saldo del convenio \$102.147.427 en la cuenta 190801 (Recursos entregados en Administración), dado que a la fecha no se ha recibido el reintegro de los mismos.

Adicionalmente el Fondo Adaptación instauró demanda en contra del Departamento de Antioquia, por lo que, en aplicación al procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, tiene registrado el valor de la demanda en la cuenta 8.1.20.04.001 Litigios y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos y su contrapartida 8.9.05.06.001 Saldo Reporte Generador de información.

A su vez el Departamento de Antioquia ha informado que ellos en la actualidad tienen el saldo registrado en la cuenta provisiones 270103 (Litigios y demandas administrativos) que no es recíproca, el valor registrado incluye el valor del saldo del convenio.

Por lo anterior, se solicita concepto donde se indique:

1. Si el Fondo Adaptación toda vez que no se ha liquidado el convenio Nro. 091 de 2012, del cual hay un saldo pendiente de reintegrar por parte del Departamento de Antioquia, debe continuar registrando y reportando en operaciones recíprocas, el saldo del mismo, esto es, registro en la cuenta 190801 (Recursos entregados en Administración) por valor saldo del convenio \$102.147.427. Y en consecuencia el Departamento de Antioquia debe registrar y reportar la operación recíproca en la cuenta 290201 (Recursos recibidos en Administración).

En caso que la respuesta no sea afirmativa, que registros contables aplicarían”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 116 de 2017 y modificado por las resoluciones 080 de 2021, 238 de 2021, 064 de 2022 y 421 de 2023, señala:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

(...)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

(...)

Para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando se inician procesos judiciales sobre derechos que se encuentran reconocidos en la información financiera de la entidad, los valores de las pretensiones económicas del proceso judicial no se deben registrar nuevamente, sino que la entidad demandante mantendrá los derechos reconocidos en la subcuenta y cuenta que corresponda. En el caso consultado, y dado que la entidad definió que la entrega de los recursos se realizó bajo la figura de recursos entregados en administración, deberá mantenerlos registrados en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

De acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, será hasta cuando sea efectiva la restitución de los recursos, que el Fondo Adaptación debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Dado que en la comunicación indica que actualmente el Fondo Adaptación registró el inicio del proceso judicial en cuentas de orden, y teniendo en cuenta lo antes mencionado, deberá eliminar los valores consignados en dichas cuentas, para lo cual debitará la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta 812004-Administrativas de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Respecto al Departamento de Antioquia, partiendo de la definición realizada por el Fondo Adaptación a la figura bajo la cual se entregaron los recursos, el Departamento en aplicación del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno debe mantener registrados los recursos recibidos en administración y pendientes de reintegrar en la

subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, hasta tanto sea efectiva la entrega al Fondo Adaptación.

Por lo anterior, y de acuerdo con la información señalada en la consulta, dado que el Departamento no realizó el registro adecuado para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración, se encuentra ante un error de periodos anteriores, por lo que debe corregir este error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar. Para el caso puntual deberá debitar la subcuenta 270103-Administrativas de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditar la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

CONCEPTO No. 20241100020841 DEL 17-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos recibidos en administración en el Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Seguridad Vial y reporte de operaciones recíprocas.

Doctor
ANDRÉS ENRIQUE RODRÍGUEZ ARÉVALO
 Representante Legal
 Fiduciaria Agraria S.A.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010028402 del 28 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con la ley 1702 de 2013, se establece que los recursos del Fondo Nacional de Seguridad Vial serán administrados por una Sociedad Fiduciaria a través de un Patrimonio Autónomo. El 15 de diciembre de 2022 se firmó el contrato fiduciario ANSV-076 -2022 entre el Agencia de Seguridad Vial y esta Sociedad Fiduciaria, el cual en su cláusula Sexta señala:

“(...) 1. BIENES FIDEICOMITIDOS. EL FIDEICOMITENTE se obliga a transferir a LA FIDUCIARIA a título de aporte fiduciario el saldo que a la fecha de cierre del negocio el Patrimonio Autónomo administrado por la Sociedad Fiduciaria Colpatria S.A, en virtud del Contrato de Fiducia Mercantil 043 de 2018, se defina en el acta y anexos de cierre.

2. RECURSOS DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO. De acuerdo con lo prescrito en los artículos 7° y 20° de la Ley 1702 de 2013, modificado este último por el artículo 30° de la Ley 1753 de 2015, los recursos del Patrimonio Autónomo, además de los bienes fideicomitidos, serán los siguientes:

- a. Los recursos que componen el Fondo Nacional de Seguridad Vial, correspondientes al tres por ciento (3%) de las primas que recauden las compañías aseguradoras que operen el seguro obligatorio de daños corporales causados a las personas en accidentes de tránsito – SOAT.
- b. Los recursos provenientes de las tasas y tarifas por servicios que presten los organismos de apoyo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20° de la Ley 1702 de 2013.
- c. Los rendimientos financieros y demás recursos que reciba en desarrollo de su objeto. (...)'

Bajo esta línea, la sociedad fiduciaria como administradora del patrimonio autónomo registró en los estados financiero los bienes fideicomitidos, recursos recibidos de la Sociedad Fiduciaria Colpatria S.A (Cláusula sexta numeral 1) en la cuenta 3105 CAPITAL SOCIAL y en la cuenta de 4808 OTROS INGRESOS los recursos del Patrimonio Autónomo (Cláusula sexta numeral 2) separado por cada una de las fuentes a nivel de movimiento.

Ahora bien, los pagos realizados en virtud del objeto contractual se reconocen dentro de las cuentas del gasto de acuerdo con la operación realizada, permitiendo así un control detallado de los pagos para cada uno de los terceros. Igualmente es de anotar que la Sociedad Fiduciaria tiene la obligación formal de retener y declarar los impuestos correspondientes a cada pago bajo el Nit de los Patrimonios Autónomos (Art. 102 del Estatuto Tributario), así mismo, certificar de manera anual dichas retenciones a cada tercero y reportar dentro del formato de Información Exógena la base y retención practicada.

El tratamiento contable antes mencionado funciona así para todos los negocios fiduciarios administrados que corresponden a un Fondo de la Nación, dando cumplimiento así a la Resolución 156 de 2018 artículo 2 que modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007

‘Ámbito de aplicación: El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por: (...) 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)’.

Lo anterior alienado también a lo establecido por la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia con relación al registro de los Bienes Fideicomitidos establecidos en el contrato fiduciario y la contabilidad de los patrimonios autónomos, aunado a lo anterior, es importante mencionar que en la modalidad de Fiducia Mercantil los bienes transferidos salen de la propiedad del fideicomitente y constituyen el Patrimonio Autónomo para cumplir la finalidad contemplada en el contrato.

Así las cosas, la sociedad fiduciaria como administradora del Patrimonio Autónomo, cumple con el deber de transmisión vía CHIP a la Contaduría General de la Nación identificando

los ingresos y gastos asociados a la administración del negocio y el reporte de operaciones recíprocas de entidades que cuenta con código de consolidación, lo anterior sin perjuicio de que el ordenador del gasto es la Agencia de Seguridad Vial tal como lo menciona la Ley *ibidem*.

Consulta:

En virtud de lo expuesto anteriormente, tomando como base el objeto contractual, la norma que crea el Patrimonio Autónomo para la administración del Fondo indicado, las resoluciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y por ende las transmisiones realizadas bajo el código CHIP que identifica el negocio fiduciario requerimos conocer si el tratamiento contable descrito en el cuerpo de la consulta cumple con las normas y estándares definidos por la Entidad que Usted representa”.

CONSIDERACIONES

La Resolución CGN No. 195 de 2021, señala:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“4. **POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES**

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo

al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR,

14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232- Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y

acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, (...).

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

5.FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

La CGN emitió el concepto con radicado CGN 20231120026641 del 29 de septiembre de 2023, dirigido al doctor Carlos Fredy Carmona Ramírez, Secretario General de la Agencia Nacional de Seguridad Vial, y en sus conclusiones indica:

“(...) la Agencia Nacional de Seguridad Vial como entidad sujeta a lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno deberá integrar a su información financiera los hechos económicos del Fondo Nacional de Seguridad Vial. Para ello deberá dar aplicación, en la contabilidad del Fondo, al Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen por la entrega y recaudo de los recursos por parte del patrimonio autónomo; el cual, al ser constituido en virtud de una disposición legal y estar a cargo de una entidad pública, se considera como una entidad contable pública independiente que aplica el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le ha sido asignado por la CGN.

(...)

Por lo tanto, para el reconocimiento contable de los recursos y hechos económicos del Fondo, la ANSV deberá atender en la contabilidad del Fondo los lineamientos del numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del procedimiento (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una ley, como es el caso del Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Seguridad Vial, por lo que, este patrimonio se tratará como una entidad contable pública independiente que reporta información financiera a la CGN.

Como se indicó en el concepto con radicado CGN 20231120026641 del 29 de septiembre de 2023, le corresponde a la Agencia Nacional de Seguridad Vial incorporar en su información financiera los hechos económicos del Fondo Nacional de Seguridad Vial, y dado que los recursos del Fondo son entregados en administración al Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Seguridad Vial, para el tratamiento contable de estos recursos se dará aplicación al numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo cual, se realizarán los siguientes registros en la contabilidad del patrimonio autónomo:

- Recepción de los recursos en el patrimonio autónomo

Cuando el patrimonio autónomo reciba los recursos que son del Fondo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cabe aclarar que, si los recursos recibidos en administración por el patrimonio autónomo son invertidos en fondos de inversión colectiva o cualquier otro mecanismo aprobado por el fideicomitente o el comité fiduciario, se deberá efectuar la reclasificación de los recursos debitando la subcuenta y cuenta que corresponda al tipo de inversión realizada y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución y pagos de los recursos entregados al patrimonio autónomo

De lo mencionado en la comunicación se interpreta que es el patrimonio autónomo es el encargado de realizar las actividades de ejecución de los recursos del Fondo, y es el responsable de efectuar la contratación y pagos de terceros, así como lo referente a las retenciones y declaraciones de los impuestos correspondientes por las contrataciones realizadas, por lo cual es a quien le corresponde reconocer las obligaciones que adquiera con estos terceros.

Para ello, cuando surja la obligación del patrimonio autónomo de reconocer los valores que correspondan a impuestos, en su condición de agente retenedor, deberá registrar

estos valores debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase contable 2-PASIVOS.

Cuando se efectúe el pago de los impuestos, el patrimonio registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase contable 2-PASIVOS, según el impuesto a pagar, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Simultáneamente, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando el P.A. efectúe los demás pagos reconocerá un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Rendimientos financieros de los recursos recibidos por el patrimonio autónomo

Los rendimientos financieros generados por los recursos recibidos en administración corresponderán a un ingreso del Fondo que reconocerá la Agencia Nacional de Seguridad Vial conforme al numeral 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración del procedimiento. Por su parte, el patrimonio autónomo debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo contable 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Reembolso de recursos al Fondo al finalizar el contrato con el patrimonio autónomo

Al finalizar el contrato, cuando el patrimonio autónomo efectúe la devolución de los recursos que aún tenía bajo su administración, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que corresponda al tipo de inversión realizada de acuerdo con el mecanismo de inversión aprobado por el fideicomitente o el comité fiduciario.

- Operaciones recíprocas

La cuenta que será objeto de ser reportada por el patrimonio autónomo como recíproca con la Agencia Nacional de Seguridad Vial, por los hechos económicos relacionados con la administración de los recursos del Fondo, corresponderá a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la

subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (regla de eliminación 20).

Existirán otras operaciones recíprocas que deban ser reportadas por el patrimonio autónomo, como sería el caso de las retenciones e impuestos a cargo del patrimonio, o los pagos por contrataciones o inversiones que realice con otras entidades públicas.

En este sentido, se recomienda que haya un flujo de información adecuado, oportuno y completo entre las entidades, para que los hechos económicos que se desprendan de la administración de los recursos del Fondo sean debida y oportunamente reconocidos y de esta manera exista una correcta conciliación y reporte de los saldos de operaciones recíprocas, particularmente en las operaciones en donde participen dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Para lo cual, se recomienda que las entidades definan los mecanismos que garanticen el adecuado flujo de esta información.

Por último, y de acuerdo con la información señalada en la consulta, dado que el Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Seguridad Vial no realizó el registro adecuado para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración, se encuentra ante un error de periodos anteriores, por lo que debe corregir este error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20241100000171 del 03-01-2024
20241100000341 del 09-01-2024
20241100000691 del 12-01-2024
20241100001031 del 18-01-2024
20241100001181 del 22-01-2024
20241100001311 del 23-01-2024
20241100001691 del 26-01-2024
20241100002291 del 01-02-2024
20241100002821 del 07-02-2024
20241100003001 del 08-02-2024
20241100003991 del 19-02-2024

20241100004401 del 21-02-2024
20241100005861 del 26-02-2024
20241100008661 del 08-03-2024
20241100011231 del 26-03-2024
20241120004051 del 13-03-2024
20241100011651 del 04-04-2024
20241100013661 del 26-04-2024
20241100013701 del 26-04-2024
20241120007531 del 03-04-2024
20241100014191 del 02-05-2024
20241100015771 del 09-05-2024
20241100017381 del 23-05-2024
20241100017661 del 27-05-2024
20241100017671 del 27-05-2024
20241100017691 del 27-05-2024
20241100017811 del 28-05-2024
20241100019001 del 30-05-2024
20241120013891 del 02-05-2024
20241100021061 del 19-06-2024
20241100022461 del 27-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024
20241100022511 del 27-06-2024
20241100022581 del 28-06-2024
20241120021231 del 28-06-2024

1.2.42 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.43 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES

1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

CONCEPTO No. 20241100000351 DEL 09-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de los aportes entregados al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales (FCEE) que se encuentran en un encargo fiduciario.

Doctora
MARÍA ANDREA OVALLE ORJUELA
Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231010057542 del 14 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta, se señala lo siguiente:

“quien corresponde realizar el registro como activo (aportes encargo fiduciario MME) de los aportes realizados por el Ministerio de Minas y Energía al FCEE. En caso de que el ministerio deba tener registrados estos aportes como activo(sic), a quien se debe solicitar certificado del valor de los recursos al cierre de cada mes para efectos de realizar la actualización de estos recursos”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2° de la Ley 448 de 1998, por la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público, establece:

“Artículo 2°. Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los recursos, así como los asuntos relacionados con pasivos del Fondo, serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional” (subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, reglamenta:

“Artículo 2.4.1.1.3. Administración del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, la administración del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales la realizará la fiduciaria La Previsora S.A., con arreglo a lo dispuesto en el presente título, en el reglamento que al efecto determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al contrato que con tal objeto celebre la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- con la sociedad fiduciaria La Previsora S.A” (subrayado fuera de texto).

El contrato de encargo fiduciario MHCP-LP-02-2021, suscrito entre la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Fiduciaria La Previsora S.A., estipula:

“TÉRMINOS DEL CONTRATO

1) OBJETO: Constituir un Encargo Fiduciario de administración y pagos para efectuar la operatividad del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 448 de 1998, en el sentido de realizar la gestión operativa del fondo frente al recaudo, pagos y gestión contable del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, y las actividades conexas y complementarias que implica dicha administración.
(...)

7) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: El contratista deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

(...)

3. Funciones del contratista

El contratista deberá ejecutar como mínimo las siguientes actividades para el cumplimiento del objeto del Encargo Fiduciario:

Actividad	Descripción
(...)	(...)
Abrir un registro contable por cada entidad aportante.	<u>Registrar contablemente el desagregado de los movimientos por subcuenta, aportante, contrato y tipo de riesgo amparado.</u>
(...)	(...)
Recaudo de aportes	<u>Recibir los recursos correspondientes a los planes de aportes y trasladar al Tesoro Nacional de manera inmediata o en caso de recepción de recursos en horario no bancario a más tardar al día siguiente hábil.</u>
(...)	(...)
<u>Remitir dentro de los primeros diez (10) días calendario de cada mes a las entidades aportantes y al administrador un reporte automático de estado de cuenta con la información mínima descrita en el Ejemplo de este numeral.</u>	Llevar registro de las subcuentas en un aplicativo que permita la trazabilidad de la información y hacer los reportes requeridos de extractos y estados de cuentas.

(...)

Recursos Necesarios por parte del contratista:

1. La Fiduciaria debe contar como mínimo con un Aplicativo (Core fiduciario) que le permita lo siguiente:

(...)

- Elaborar el reporte de extracto con los movimientos detallados, costos y saldos por subcuenta, aportante y tipo de riesgo amparado" (subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 421 de 2023, indica:

"2.5. Aportes al fondo de contingencias

Cuando la entidad realice aportes al fondo de contingencias por procesos judiciales en su contra, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará (...) la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, el administrador del fondo

de contingencias o la tesorería centralizada debitará (...) la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, el Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales (FCEE) es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y sus recursos son administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) mediante un encargo fiduciario administrado por la Fiduciaria La Previsora S.A.

Asimismo, conforme al contrato de encargo fiduciario MHCP-LP-02-2021, Fiduciaria La Previsora S.A. gira los recursos recibidos en el encargo fiduciario a la DGCPTN máximo el día hábil siguiente al día de recepción. Además, la fiduciaria remite un estado de cuenta mensual a cada una de las entidades aportantes, en el que se detalla el valor de los movimientos, costos y saldos por subcuenta y tipo de riesgo amparado.

Por otra parte, conforme al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el Ministerio de Minas y Energía reconocerá los aportes realizados al FCEE mediante un débito de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito de la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, dado que es una entidad ejecutora de recursos del Presupuesto General de la Nación. Al respecto, se precisa que la operación recíproca debe reportarse con la DGCPTN.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Ministerio de Minas y Energía mantendrá reconocido el valor de sus aportes al FCEE en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Adicionalmente, considerando que la Fiduciaria es quien tiene a cargo el suministro de información, el Ministerio de Minas y Energía registrará los movimientos, rendimientos y costos de administración que correspondan de conformidad con la información suministrada por la Fiduciaria La Previsora S.A. No obstante, la operación recíproca debe reportarse con la DGCPTN toda vez que a) esta entidad es la administradora de los recursos conforme a las disposiciones legales y b) los recursos consignados en el encargo fiduciario son trasladados a la DGCPTN de manera inmediata o máximo al día hábil siguiente, según lo estipulado en el contrato de encargo fiduciario citado.

CONCEPTO No. 20241100004181 DEL 20-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos para el pago de sentencias.

Doctora
 CLAUDIA REBECA PACHECO RUGELES
 Jefe Subdirección Financiera
 Defensoría del Pueblo
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010000622 del 09 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo del artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo se expide la ley 472 de 1998 artículo 65, Numeral 3. Establece, “... El monto de dicha indemnización se entregará al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria, el cual será administrado por el Defensor del Pueblo y a cargo del cual se pagarán: a) Las indemnizaciones individuales de quienes formaron parte del proceso como integrantes del grupo, según la porcentualización que se hubiere precisado en el curso del proceso. El Juez podrá dividir el grupo en subgrupos, para efectos de establecer y distribuir la indemnización, cuando lo considere conveniente por razones de equidad y según las circunstancias propias de cada caso; ...” (La subraya fuera de texto de la Ley).

(...)

La Contaduría General de la Nación, según el Concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 menciona que: “...La Defensoría del Pueblo - Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, con la recepción de los recursos registrará un débito a la

subcuenta respectiva de la cuenta 11110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS y un crédito la subcuenta 290201 En administración de la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que de conformidad con lo señalado en el artículo 71 de la Ley 472 de 1998 este Fondo tiene como función Administrar y pagar las indemnizaciones a que se refiere el numeral 3 del artículo 65 de esta Ley...”

(...)

Actualmente el FDDIC se encuentra realizando la labor de pagar las indemnizaciones que corresponden a las personas que se adhirieron a los efectos de las sentencias. Por tal razón el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos no está prestando ni recibiendo un servicio, solo se encuentra administrando y pagando una condena ordenada por un Juez según la Ley.

La Defensoría del Pueblo recibe recursos por concepto del Fondo de Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos por Acciones de Grupo, donde actúa en la administración como intermediaria y cancela a cada uno de los beneficiarios según lo determinado en cada sentencia.

Es preciso señalar que las indemnizaciones reconocidas en las acciones de grupo, son como consecuencia a la vulneración de derechos humanos ocasionados a un grupo de personas, entre los cuales están los beneficiarios reconocidos en sentencia como los adherentes.

En la aplicación de los procedimientos de auditoría, se observó que la Defensoría del Pueblo realizó los registros contables del fondo utilizando las cuentas contables: 249015 - Obligaciones pagadas por terceros (para sentencias anteriores) y 290201 - En administración, para algunas sentencias más recientes.

Según lo anterior la Defensoría del Pueblo registra las consignaciones de acuerdo a la parametrización contable que SIIF Nación tiene establecido para tal fin, en el registro ocurren tres momentos a saber:

1. Cuando ingresan los recursos a los bancos de la entidad se carga un extracto contable y este registra automáticamente:

Un débito a la 111006 cuenta de ahorros y

Un crédito a 240720 Recaudos por clasificar

En este momento no tenemos la identificación del tercero y el concepto por el cual se están ingresando estos recursos.

2. Una vez identificado el tercero y el concepto se procede a registrar un ingreso presupuestal, debidamente parametrizado por SIIF Nación y Contaduría General de la

Nación de acuerdo al concepto de la consignación; para el caso de las acciones de grupo se registra automáticamente:

El SIIF Nación en la cuenta 249015001.

1 - archivo anexo (Imagen1)

De acuerdo a la TCON 11 parametrización de SIIF Nación y Contaduría General de la Nación, los ingresos se contabilizan automáticamente a la cuenta 249015001, en este sentido entraría en controversia con lo que dice el concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 emitido por la Contaduría General de la Nación.

RecBasDR XCBancos	2	6-0-0-0- 49-3	ACCIONES DE GRUPO	Vigencia actual	249015001	Obligaciones pagadas por terceros
RecBasDR XCBancos	2	6-0-0-0- 49-3	ACCIONES DE GRUPO	Vigencia anterior	249015001	Obligaciones pagadas por terceros

Según el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, establece que el registro de las obligaciones debe realizarse en la cuenta 290201001.

Ahora bien, la Defensoría del Pueblo al ejecutar las obligaciones para pagar las indemnizaciones a los beneficiarios y los honorarios a los abogados por las acciones de grupo, se generan los siguientes registros contables:

CODIGO	DESCRIPCION	VALOR DEBE	VALOR HABER
240101001	Bienes y servicios	0,00	15.061.680,00
511166001	Costas procesales	15.061.680,00	0,00

Posteriormente a lo anterior se debe generar:

Un registro contable manual de reclasificación de la cuenta de gasto 511166001 Costas Procesales, ya que no es un gasto para la Defensoría del Pueblo sino un abono a la cuenta por pagar.

Puesto que estos recursos son recibidos por la Defensoría del Pueblo en administración (los que previamente fueron registrados en la cuenta 249015001 o 290201001). Lo cual afecta el Nit. de la Entidad sancionada y que es la responsable del pago de la acción de grupo:

CODIGO	DESCRIPCION	VALOR DEBE	VALOR HABER
249015001	Obligaciones pagadas por terceros	15.061.680,00	0,00
511166001	Costas procesales	0,00	15.061.680,00

PREGUNTAS:

Según el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, el cual establece que el registro de las obligaciones se debe realizar en la cuenta 290201001:

1. ¿Aplica para la totalidad de las Acciones de Grupo o es necesario tener algunas (¿cuáles?) registradas en la cuenta 249015001 ya que las demás entidades (demandadas) entienden que estas consignaciones son producto de una sentencia, y que la Defensoría del Pueblo administra recursos de terceros, como intermediaria para los pagos a los beneficiarios de estas acciones de grupo?

2. La entidad tiene en administración como intermediaria recursos de diferentes entes y el concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 emitió concepto al Municipio de Santiago de Cali que debe registrar estos recursos en la cuenta 190801001 (otros activos entregados en administración), siendo la cuenta recíproca 290201001 para la Defensoría del Pueblo. ¿Cuál sería el trámite que debería realizar la Defensoría del Pueblo con los recursos del fondo con exactitud y la forma de registrar contablemente al recibir y entregar los recursos?

3. ¿La Defensoría del Pueblo puede tomar como base en las circulares este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020 para informar a todos los entes sobre la contabilización de estos recursos para que se enteren y efectúen las reclasificaciones y así se apliquen de las instrucciones del concepto?

4. ¿En caso de que dichas obligaciones deban quedar en la cuenta 290201001 como sería el proceso de parametrización contable con la plataforma SIIF para el registro correcto de las mismas?

5. ¿Este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, se aplicaría a las Acciones de Grupo que se están ejecutando y pagando en la Defensoría del Pueblo actualmente, y se les tendría que realizar una reclasificación o se siguen registrando como se realiza actualmente?

6. ¿Este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, se aplicaría a las Acciones de Grupo nuevas que recibirán a partir de qué fecha?

7. ¿Este concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, se aplicaría a todas las Acciones de Grupo que se están ejecutando y a las nuevas que lleguen a la Entidad que tiempo se tendría para este proceso?

8. Cómo a quién y cuál sería el procedimiento de la Defensoría del Pueblo para solicitar la parametrización que permita los registros contables que trata el concepto No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, es decir, que no se contabilice un gasto, sino

un abono al Nit. de la Entidad sancionada y que es la responsable del pago de la Acción de Grupo.

9. ¿Cuál sería el procedimiento de la Defensoría del Pueblo para solicitar la parametrización, que permita que los registros contables al realizar pagos a los beneficiarios y honorarios de los abogados por Acciones de Grupo, no generen un gasto a la entidad, sino por el contrario afecte el abono al responsable sancionado por la Acción de Grupo?”.

A través de comunicación telefónica realizada el 07 de febrero de 2024 con la doctora Omaira Chica Rodríguez de la Defensoría del Pueblo, explica el procedimiento contable que aplica esta entidad en la contabilidad del Fondo de Defensa Derechos e Intereses Colectivos, así:

En primer lugar, se debe tener en cuenta que la entidad actúa en calidad de intermediaria para el pago de las sentencias de las acciones de grupo y, por lo tanto, estos pagos no representan gastos para la entidad.

Cuando los recursos son recibidos por el Fondo son recaudados en una cuenta de ahorros de la entidad y se reconoce un pasivo en la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, previo a la identificación del tercero beneficiario. Dadas las disposiciones legales se deben trasladar estos recursos a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) para que sean administrados, la entrega de los recursos se reconoce en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y afecta la 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, registro que genera recíproca para la entidad.

La entidad realiza la reclasificación del pasivo de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS a la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros cuando identifica el tercero beneficiario del pago de la sentencia, ya que a su consideración esta subcuenta refleja el hecho de que el pasivo ha sido asumido por otra entidad.

Posteriormente, el giro de los recursos a los beneficiarios de las sentencias lo realiza directamente la DGCPTN, por lo que la entidad disminuye el valor de los recursos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y cancela el pasivo de la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros.

CONSIDERACIONES

La Ley 472 de 1998, por la cual se desarrolla el artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo y se dictan otras disposiciones, establece:

“CAPÍTULO VII

ALEGATOS, SENTENCIA Y RECURSOS

(...)

ARTÍCULO 65.- Contenido de la Sentencia. La sentencia que ponga fin al proceso se sujetará a las disposiciones generales del Código de Procedimiento Civil y además, cuando acoja las pretensiones incoadas; dispondrá:

(...)

3. El monto de dicha indemnización se entregará al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria, el cual será administrado por el Defensor del Pueblo y a cargo del cual se pagarán:

a) Las indemnizaciones individuales de quienes formaron parte del proceso como integrantes del grupo, según la porcentualización que se hubiere precisado en el curso del proceso. El Juez podrá dividir el grupo en subgrupos, para efectos de establecer y distribuir la indemnización, cuando lo considere conveniente por razones de equidad y según las circunstancias propias de cada caso;

b) Las indemnizaciones correspondientes a las solicitudes que llegaren a presentar oportunamente los interesados que no hubieren intervenido en el proceso y que reúnan los requisitos exigidos por el Juez en la sentencia.

(...)

TÍTULO IV

FONDO PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS E INTERESES COLECTIVOS

CAPÍTULO ÚNICO

ARTÍCULO 70.- Creación y Fuente de Recursos. Créase el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, el cual contará con los siguientes recursos:

(...)

Artículo 71º.- Funciones del Fondo. El Fondo tendrá las siguiente (sic) funciones:

(...)

e) Administrar y pagar las indemnizaciones de que trata el artículo 68 numeral 3 de la presente Ley.

ARTÍCULO 72.- Manejo del Fondo. El manejo del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, estará a cargo de la Defensoría del Pueblo” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 006 de 2017 y modificado por las resoluciones 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que

corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN”.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 116 de 2017 y modificado por las resoluciones 080 de 2021, 238 de 2021, 064 de 2022 y 421 de 2023, señala:

“Para efectos de este Procedimiento, se establecen las siguientes definiciones:

El proceso judicial es el conjunto de actos regulados por la legislación procesal que se deriva de las demandas interpuestas ante un juzgado o un tribunal para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, cuyo resultado es una sentencia.

(...)

Las costas procesales son aquellas erogaciones económicas que debe asumir la parte que resulte vencida en un proceso judicial.

(...)

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son interpuestos o radicados por la entidad en contra de terceros o por terceros en contra de la entidad.

(...)

2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo (...)

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de provisiones. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 483101-Litigios y demandas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

(...)

Si las costas procesales no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión o se originaron en procesos judiciales de cobro, se registrarán debitando la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN

ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos administrados, y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 470508- Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando, en una sentencia ejecutoriada, se condene a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y el demandante exija el pago de la totalidad de la condena a una de ellas, la entidad que deba realizar el pago debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor de la obligación a su cargo, y la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 470508- Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por el valor total del crédito judicial pagado. Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la obligación a su cargo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

- Preguntas 1, 2 y 3. Tratamiento contable de las acciones de grupo, recursos y pagos de la sentencia.

A continuación, se indica el tratamiento contable que debe realizar cada una de las entidades involucradas en las acciones de grupo para su adecuado reconocimiento en la información financiera.

a) Entidad de Gobierno demandada

Cuando una entidad de gobierno sea demandada por terceros que buscan obtener compensación o beneficio al final del proceso judicial, le corresponde a la entidad dar aplicación al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con la finalidad de reconocer adecuadamente la admisión del proceso en su contra, así como la evolución y resolución del mismo.

Cuando la entidad sea notificada de que fue admitida la demanda de un tercero en su contra, deberá evaluar la probabilidad de pérdida que existe a fin de identificar si se encuentra ante una obligación remota, posible o probable.

Si la entidad establece que la obligación es probable, deberá reconocer un gasto por provisión por la mejor estimación del valor de la obligación, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS. El valor registrado es objeto de actualización conforme a nueva información que surja en el desarrollo del proceso.

Cuando la instancia judicial profiera sentencia y esta sea condenatoria para la entidad territorial, se debe cancelar la provisión ya reconocida y registrar una cuenta por pagar, para ello, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditará la subcuenta 246002- Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Si el valor de la sentencia es mayor al valor de la provisión, la entidad registrará la diferencia en la subcuenta 589012-Sentencias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS; pero si el valor de la sentencia es menor al de la provisión, la diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 483101-Litigios y demandas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Adicionalmente, la entidad deberá revisar si las costas procesales fueron incluidas en el valor provisionado y en caso de no haberlo realizado, deberá reconocer el gasto por este concepto.

Cuando la entidad realice la entrega de los recursos al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos para el pago de la sentencia, registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos

La Defensoría del Pueblo reconocerá, en la contabilidad del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, la recepción de los recursos de las sentencias registrando

un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando la Defensoría realice la entrega de los recursos a la DGCPTN, registrará en la contabilidad del Fondo un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se efectúe el giro de los recursos a los beneficiarios de la sentencia, la Defensoría registrará en la contabilidad del Fondo un débito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

No le corresponde a la Defensoría, en la contabilidad del Fondo, realizar la reclasificación de los recursos recibidos y registrados en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS hacia la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, dado que esta última, de acuerdo con lo estipulado en el Procedimiento de procesos judiciales, se emplea para reconocer las obligaciones a cargo de una entidad por el pago de obligaciones que efectuó otra entidad, a la cual se le deben reembolsar dichos recursos.

c) Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

En concordancia con el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la DGCPTN aplicará el numeral 1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única para el reconocimiento de la recepción de los recursos que le fueron entregados al Fondo.

Cuando los recursos sean girados a la DGCPTN, esta debitará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la DGCPTN realice el giro de los recursos administrados a los beneficiarios de la sentencia, registrará un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

- Preguntas 5, 6 y 7. Aplicación del Concepto con radicado No. 20202000013921 para el reconocimiento contable de las acciones de grupo.

El tratamiento contable que deben aplicar las entidades para el reconocimiento de las demandas por acciones de grupo, el reconocimiento de las sentencias y el pago de las mismas, será el indicado en los literales anteriores de este concepto, en atención a los procedimientos para el registro de las operaciones interinstitucionales y para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En consecuencia, por medio de este concepto se deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, dirigido al doctor Genes Larry Velasco, Contador General de la Alcaldía de Cali.

-Preguntas 4, 8 y 9

Con relación a las parametrizaciones en SIIF Nación, para los registros contables citados en el concepto, se requiere que la Defensoría del Pueblo precise lo siguiente:

1. Si el rubro concepto de ingresos utilizados para los recaudos es el 6-0-49-1-02-6-06 Recursos de Terceros (acorde al catálogo de ingresos 2024), dado que en la consulta se cita el rubro 6-0-0-0-49-3 Acciones de grupo, el cual no está vigente.
2. Los rubros objeto de gasto utilizados por la Defensoría del Pueblo para ejecutar las obligaciones para el pago de las indemnizaciones a los beneficiarios y los honorarios a los abogados por las acciones de grupo, y demás gastos relacionados con los recursos del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos.

Los puntos descritos anteriormente fueron solicitados mediante correo electrónico a la Defensoría del Pueblo, una vez sean atendidos, la CGN procederá a validar y realizar las definiciones a que haya lugar en el SIIF-Nación. Posteriormente, se procederá a informar las definiciones del sistema que dan lugar al reconocimiento de los hechos económicos planteados en el presente concepto.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100000171 del 03-01-2024
20241100017701 del 27-05-2024

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100010801 del 20-03-2024

1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN

CONCEPTO No. 20241100000331 DEL 05-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la concurrencia de la Nación para el pago del pasivo pensional de universidades e instituciones de educación superior del orden territorial.

Doctor
 LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Educación Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010055522 del 30 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En las operaciones recíprocas reportadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con corte a septiembre 30 de 2023 se encuentra registrado en la cuenta 572210 el valor de \$34.118.046.826 lo cual corresponde a la emisión de Bonos tipo A realizada por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Valor que, el Ministerio de Hacienda solicita al MEN sea reconocido en sus estados financieros por ser una contribución a cargo de la Nación, del pasivo pensional de las Universidades o instituciones oficiales de educación superior de naturaleza territorial.

Teniendo en cuenta lo anterior este ministerio manifiesta que no concurre con las universidades relacionadas (Cartagena, Magdalena, del Tolima y Nariño) por ser entidades

que pertenecen al orden territorial, por lo tanto, se encuentran adscritas a los departamentos.

Así las cosas, y atendiendo lo dispuesto en el artículo 9 de la resolución 320 de 2019 el MEN tiene reconocidas las obligaciones pensionales de las entidades territoriales que se pagan a través de FOMAG.

Así mismo este Ministerio tiene reconocido la provisión por concurrencia de pasivo pensional de 6 universidades de orden Nacional con las cuales se encuentra suscrito un contrato o convenio, estas son: Universidad Tecnológica del Choco, Universidad Nacional de Colombia, Universidad Tecnológica de Pereira, Universidad del Cauca, Universidad de Caldas y Universidad de Córdoba

De acuerdo con lo anterior y con base en lo establecido en las resoluciones 320 de 2019 y 195 de 2020 solicitamos aclaración sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Debe este Ministerio reconocer en sus estados financieros la emisión de estos bonos?
2. De ser así, ¿en qué momento debe reconocer el pasivo pensional de estas universidades?
3. ¿cuáles serían los registros contables?
4. ¿Cuál sería el documento soporte para el registro de estas transacciones?
5. Cómo disminuiría este bono, teniendo en cuenta que este Ministerio solo concurre con 6 universidades las cuales tienen presupuesto para ser girado anualmente, y esta concurrencia se encuentra avalada por Planeación Nacional
6. ¿En qué momento debe informar el Tesoro nacional que realizó la emisión de los bonos?
7. ¿Cuáles son las operaciones recíprocas y que terceros debemos utilizar en cada transacción?"

CONSIDERACIONES

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTICULO 131. Fondo para pagar el pasivo pensional de las universidades oficiales y de las instituciones oficiales de educación superior de naturaleza territorial. Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no esté constituido en reservas en las cajas de previsión, o fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los 5 últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del años siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los 2 primeros años de la vigencia de la presente Ley” (subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable pública, el artículo 6° de la Resolución 320 de 2019, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, indica:

“ARTÍCULO 6°. Transitorio. A 31 de diciembre de 2019 las entidades determinarán los saldos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, aplicando lo establecido en el Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución. Los efectos de la incorporación o ajuste de los saldos registrados afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES” (subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, señala:

“10. CONCURRENCIA PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL

10.1. Derechos y obligaciones originados en la concurrencia

Cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la Nación o las entidades territoriales deban concurrir para el pago de pensiones de universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior (...), el MEN (...), en representación de la Nación, y las entidades territoriales, en su calidad de entidades concurrentes, reconocerán

una provisión por concepto de la concurrencia, con independencia de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia.

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y, adicionalmente, reconocerá un derecho por concurrencia.

La provisión por concurrencia en cada una de las entidades concurrentes, registrada en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, (...) se medirán por el valor que se espera pagar (...) por este concepto, según corresponda.

10.1.1. Variación de las obligaciones por concurrencia

En caso de que la obligación por concurrencia aumente, la entidad concurrente debitará la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, previa disminución del ingreso registrado por menores valores de la provisión, si a ello hay lugar, y acreditará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Ahora bien, si el valor de la obligación por concurrencia disminuye, la entidad concurrente debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la provisión, si a ello hay lugar.

(...)

10.2. Pago de los derechos y obligaciones por concurrencia

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, el pago de las obligaciones por concurrencia puede efectuarse en efectivo o, para el caso de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior, mediante la emisión de bonos de valor constante serie "A" o serie "B".

(...)

10.2.2. Cuando la obligación por concurrencia se va a extinguir mediante bonos de valor constante serie "A"

Cuando se emitan bonos de valor constante serie "A", con el fin de reembolsarle a las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior la porción del pasivo pensional que ya haya sido pagada, se aplicará lo establecido en este numeral.

10.2.2.1. Emisión del bono de valor constante serie "A"

Cuando la DGCPTN emita un bono de valor constante serie "A", el MEN debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor del bono emitido. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO. La actualización del bono emitido se realizará conforme a lo establecido en la Norma de emisión de títulos de deuda.

(...)

10.2.2.2. Pagos por concepto de amortización del bono de valor constante "serie A"

Con el giro de los recursos que, por concepto de amortización del bono de valor constante serie "A", realice la DGCPTN, debitará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

(...)

12. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El valor de las operaciones sin flujo de efectivo de la DGCPTN con el MEN, derivadas de la emisión, sustitución o baja en cuentas de bonos de valor constante serie "A" y serie "B".

(...)

El valor de la provisión en las entidades concurrentes con el valor del derecho en la universidad oficial o institución oficial de educación superior o en la entidad del sector salud, beneficiaria de la concurrencia" (subrayado fuera de texto).

La Resolución 340 de 2022, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, eliminó la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y creó la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES que "Representa el valor de la reversión de las provisiones de periodos anteriores que se origina por cambios en las estimaciones" (subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante la Resolución 069 de 2021, define:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, el Ministerio de

Educación Nacional (MEN) no reconocerá los bonos emitidos y colocados objeto de su consulta ni la amortización correspondiente.

Ahora bien, conforme al mismo Procedimiento, el MEN debió reconocer la provisión por la obligación de concurrencia en el pago del pasivo pensional de las universidades oficiales o instituciones de educación superior del orden territorial, con independencia de que se hubiera firmado o no acuerdos de concurrencia. En este sentido, la Resolución 320 de 2019 permitía realizar, hasta el 31 de diciembre de 2019, el reconocimiento de dicha provisión mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y el crédito de la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor que esperaba pagar calculado conforme al artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y demás disposiciones que lo reglamenten o modifiquen.

Posteriormente, los cambios de valor en la provisión debieron reconocerse afectando el resultado del periodo conforme a lo establecido en el numeral 10.1.1. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, considerando las modificaciones realizadas por la Resolución 340 de 2022 al Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con la información suministrada por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) sobre la emisión y colocación de títulos para el pago de la concurrencia del pasivo pensional de instituciones de educación superior del orden territorial, el MEN debió debitar la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditar la subcuenta 472210-Pago de Obligaciones con Títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor del bono emitido.

Asimismo, de conformidad con el mismo Procedimiento, el MEN debió reportar las siguientes operaciones como recíprocas:

- El valor de las operaciones sin flujo de efectivo, derivadas de la emisión de bonos, con la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN).
- El valor de la provisión por la obligación de concurrencia con la universidad oficial o institución oficial de educación superior beneficiaria de la concurrencia.

Aunado a lo anterior, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable define los soportes de contabilidad, así como sus características y contenido. Por lo tanto, el MEN atenderá lo concerniente a los soportes de origen interno para el reconocimiento de la provisión por concurrencia, y lo concerniente a los soportes de origen externo para el registro del pago efectuado conforme a la información suministrada por la DGCPTN.

Adicionalmente, es pertinente aclarar que el MEN, la DGCPTN y la entidad beneficiaria de la concurrencia deberán implementar los mecanismos que consideren pertinentes para promover el adecuado flujo de información entre dichas entidades, con el fin de que no se presenten diferencias en el reporte de operaciones recíprocas y se reconozcan oportunamente los diferentes hechos económicos.

No obstante, como el MEN informa en su consulta que no aplicó el Procedimiento mencionado, deberá aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con: i) la corrección de errores de ejercicios anteriores, por no haber reconocido la provisión por la obligación de concurrencia que existe con universidades oficiales e instituciones de educación superior con las que no ha suscrito un acuerdo de concurrencia; y ii) la corrección de errores del periodo corriente, por la operación sin flujo de efectivo con la DGCPTN.

Asimismo, atendiendo a la misma Norma, el MEN deberá evaluar si este error es material, con el fin de determinar si debe realizar la reexpresión de los saldos comparativos de las partidas afectadas en los estados financieros a presentar con fecha de corte al 31 de diciembre de 2023.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000691 del 12-01-2024

20241100014311 del 03-05-2024

20241100020991 del 18-06-2024

1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS QUE EL FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES TRANSFIERE A LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO No. 20241100002011 DEL 30-01-2024

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por recursos administrados a través de patrimonios autónomos.

Doctora
 YENNY ROCÍO ACEVEDO FRANCO
 Asesor I
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010058152 del 18 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo adaptación en desarrollo de su cometido estatal, y en virtud de lo establecido en el artículo 5º del Decreto 4819 del 29 de diciembre de 2010 ‘Por el cual se crea el Fondo Adaptación’ ejecuta los recursos de inversión a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos, por lo cual efectúa giros con concepto de anticipos, recursos entregados en administración, convenios interadministrativos, entre otros, detallados de la siguiente manera:

Contrato de Fiducia Mercantil 3-1-23-139 de fecha 28 de septiembre de 2011, celebrado entre el Fondo Adaptación y Fiduciaria la Previsora S.A. que tiene por objeto la constitución de un Patrimonio Autónomo con los recursos que entregue el FIDEICOMITENTE para la realización y ejecución de los diferentes proyectos gestionados por el Fondo. En virtud de lo anterior, la Fiduciaria con los recursos recibidos, deberá administrar, invertir y efectuar los pagos que le sean solicitados por el FIDEICOMITENTE.

Contrato de Fiducia Mercantil No. 049 del 25 de mayo de 2012 celebrado entre el Fondo Adaptación y el Consorcio FADAP 2012 integrado por Fiduciaria de Occidente S.A. y

Fiduciaria Popular S.A, que tiene por objeto la constitución de un patrimonio autónomo con los recursos de inversión del Fondo Adaptación para el recaudo, administración, inversión y pagos, en virtud de lo establecido en el artículo 5º del Decreto 4819 de 2010.

El contrato se cumplirá de conformidad con los términos, condiciones y requisitos establecidos contractualmente.

Es de anotar, que los rendimientos financieros administrados por el Fondo Adaptación a través de sus patrimonios autónomos deben ser invertidos de acuerdo con lo dispuesto para tales fines por el Decreto 1525 de 2008, el cual fue compilado en el Decreto 1068 de 2015 'Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público'.

Lo anterior, teniendo en cuenta lo decretado por el Congreso de la República anualmente en el presupuesto de rentas y recursos de capital y la ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre del año que corresponda, el cual en el artículo 10º del Capítulo I de la Tercera Parte de la Ley indica (...) 'Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben consignarse en la Dirección General del Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el mes siguiente a su recaudo, **con excepción de aquellos rendimientos originados por patrimonios autónomos que se hayan constituido por expresa autorización de la ley**'. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De otra parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió respuesta a las consultas efectuadas por la entidad en Junio 2013 y Octubre 2016, en los siguientes términos: '(...) Teniendo en cuenta que el Fondo Adaptación actúa como fideicomitente de los patrimonios autónomos a través de los cuales se administran los recursos, se reitera lo expuesto en el concepto con número de radicación 2-2013-020114 del 11 de junio de 2013, en el sentido que los excedentes de liquidez que se generan en dichos patrimonios autónomos, deben ser invertidos de conformidad con el mismo régimen aplicable al Fondo Adaptación, esto de acuerdo con lo estipulado en el Decreto 1525 de 2008'.

Para el año 2023, mediante el Decreto 2590 de 2022 'Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2023, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos', al Fondo Adaptación le aprueban un presupuesto por \$113.194.332.843 para inversión, los cuales se captan de esta capitalización de rendimientos financieros generados en las operaciones fiduciarias, sin flujo de dinero.

Estos rendimientos se han venido contabilizando en años anteriores como ingreso por rendimientos (valga la redundancia) en la contabilidad del Fondo conforme al procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración numeral 1.2. Fiducia Mercantil, por tanto, dichos rendimientos ya se causaron como ingresos en la Entidad y como contrapartida aumentaron la cuenta de los derechos en Fideicomiso.

En la actualidad esta operación de recapitalización, en términos contables está aumentando el Activo del Fideicomiso y aumentando el Ingreso por rendimientos (llega automáticamente así a la contabilidad). Esta situación no es conforme a la realidad, pues la cuenta del Fideicomiso, sigue siendo igual y no hay ingreso de rendimientos (ya lo fue). Temporalmente, para el mes de mayo de 2023, el registro automático fue revertido, dado que la operación es de bastante cuantía y no refleja la realidad, en espera de un lineamiento por parte de la Contaduría General de la Nación.

(...)

Por lo anteriormente expuesto, se solicita concepto sobre el registro contable de la recapitalización de rendimientos financieros de vigencias anteriores y actuales en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación, para la aplicación adecuada del criterio de clasificación del hecho económico y efectuar el cierre de la transacción en el sistema, teniendo en cuenta que esta operación se realiza con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público”.

A través de comunicación telefónica realizada el 29 de enero de 2024 con la señora Elva Patricia Alfonso del Fondo Adaptación, comenta lo siguiente:

1. Los rendimientos financieros generados por los patrimonios autónomos del Fondo no son devueltos a la Dirección General del Crédito Público y Tesoro Nacional, y se mantienen en el respectivo patrimonio autónomo constituido.
2. Cuando la entidad solicita al MHCP la adición presupuestal para el uso de los rendimientos generados con los recursos depositados en los patrimonios, se presenta un registro automático en el SIIF Nación que aumenta el valor de los recursos reconociendo un ingreso y aumentando el saldo del valor de cada patrimonio autónomo, situación que conlleva a que la entidad deba realizar la reversión de dicho registro porque no refleja la realidad económica.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Partiendo de la premisa de que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público le ha indicado al Fondo Adaptación, como lo señala en su comunicación, que: “Teniendo en cuenta que el Fondo Adaptación actúa como fideicomitente de los patrimonios autónomos a través de los cuales se administran los recursos, se reitera lo expuesto en el concepto con número de radicación 2-2013-020114 del 11 de junio de 2013, en el sentido que los excedentes de liquidez que se generan en dichos patrimonios autónomos, deben ser invertidos de conformidad con el mismo régimen aplicable al Fondo Adaptación”; así como lo señalado en la comunicación telefónica, se deduce que los rendimientos financieros generados en los patrimonios autónomos con los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación le pertenecen al Fondo.

Por lo anterior, los rendimientos generados harán parte de los recursos que conforman cada uno de los patrimonios autónomos creados por la entidad, por lo que el tratamiento contable de estos rendimientos corresponderá según lo dispuesto en el numeral 1.2.

Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo tanto, en el momento en que la entidad reciba la información correspondiente de parte de la fiduciaria, registrará los rendimientos a través de un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Es de precisar que, cuando el MHCP asigne presupuestalmente estos rendimientos al Fondo Adaptación, en el acto administrativo que se liquide el Presupuesto General de la Nación para cada anualidad, y al Fondo le aprueben un presupuesto para inversión que corresponda con dichos rendimientos, esta entidad no deberá hacer ningún registro adicional en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación, debido a que contablemente ya tenía estos recursos reconocidos en su información financiera. Solo procederá un registro en el SIIF Nación, en caso de que presupuestalmente el MHCP asigne al Fondo recursos adicionales para sus programas de inversión.

En cuanto a los aspectos funcionales del SIIF Nación, el Fondo deberá solicitar el acompañamiento a la administración del sistema, con el propósito de que se pueda identificar la situación que genera un registro adicional al solicitar el uso presupuestal de los rendimientos.

Por último, por medio de este concepto se deroga el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en las conclusiones del concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20221100019401 del 08 de abril de 2022, dirigido al doctor Leonardo Niño Rocha, Asesor I de la Sección de Contabilidad del Fondo Adaptación.

CONCEPTO No. 2024110002401 DEL 05-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de recursos recibidos en administración

Coronel
 ALEXANDER SÁNCHEZ ACOSTA
 Director General
 Fondo Rotario de la Policía Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059412 del 29 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(...) solicito la instrucción para el reconocimiento de los recursos recibidos en administración que maneja el Fondo Rotatorio de la Policía, para lo cual es necesario hacer las siguientes aclaraciones:

- El Fondo Rotatorio de la Policía es un Establecimiento Público del Orden Nacional, adscrito al Ministerio de Defensa Nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, y patrimonio propio.
- Dentro de las funciones del Fondo Rotatorio de la Policía establecidas en el Acuerdo 012 del 02/09/2013, en el Artículo 6º FUNCIONES, numeral 3, se establece: ‘Contratar con personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, bienes y servicios y realizar todos aquellos actos de comercialización y negociación acordes con su finalidad’.
- Conforme lo anterior, la entidad suscribe convenios y/o contratos interadministrativos con diferentes entidades del estado como la Policía Nacional entre otras, producto de estos, el Fondo Rotatorio cobra un porcentaje de comisión por concepto de la intermediación, el cual queda estipulado dentro del respectivo acto administrativo.

En virtud de lo anterior, de manera atenta solicito su colaboración, para que se emita un concepto relacionado con el reconocimiento que el Fondo Rotatorio de la Policía y la Policía Nacional deben realizar para la correcta afectación contable de los recursos entregados en

administración, toda vez que actualmente se presentan partidas conciliatorias significativas.

Consecuencia del reconocimiento por parte de las dos entidades, actualmente el Fondo Rotatorio de la Policía realiza la causación al momento de registrar la contabilización afectando la cuenta 290201001 en administración, por el reconocimiento del pago al tercero quien entrega el bien o servicio para la Policía Nacional; sin embargo de acuerdo a las conciliaciones con Policía Nacional nos manifiestan que, la entidad debe crear una cuenta contable en la cual se ingresen los pagos realizados a los contratistas por entrega de los mismos (sic) de manera parcial y no realizar la afectación directa del recurso entregado en administración, toda vez que la Policía manifiesta que ellos no realizan la afectación contable de la cuenta 190801 entregados en administración de acuerdo a las condiciones contractuales y/o finalización del contrato ocasionando así la diferencia de valores reportados en operaciones recíprocas.

Por todo lo esbozado, se hace necesario unificar conceptos y el pronunciamiento por parte de la Contaduría General de la Nación, en el que se establezca la forma correcta del reconocimiento contable y así subsanar las diferencias que actualmente se presentan por parte de las dos entidades”.

Mediante, llamada telefónica a la contadora de la entidad nos informa que la consulta hace referencia a un convenio interadministrativo celebrado entre la Policía Nacional y el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional, que tiene por objeto la construcción de una escuela, la cual, la están construyendo en tres fases y falta por construir la tercera fase para terminar la obra. Además, indica que la Policía Nacional no recibe las facturas de legalización de pago a los contratistas teniendo en cuenta el avance de la obra sino hasta que termine la obra, lo cual, genera diferencias en las operaciones recíprocas, ya que el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional al realizar los pagos a los contratistas los está registrando contablemente en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN de conformidad con la ejecución de la obra y la Policía Nacional, no.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, estipula:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...).

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya

una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados, más allá de la remuneración que pueda percibir por la administración.

El reconocimiento contable de los recursos entregados en administración se realizará conforme a lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022.

Al tratarse de recursos entregados en administración, el registro contable procederá cuando estos se usen, para el fin que fueron entregados, por la entidad que administra. En este sentido, el reconocimiento de los recursos entregados en administración atenderá a su uso y al adecuado flujo de información entre las dos entidades, con el fin de que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos en la entidad que controla los recursos.

Por lo anterior, cuando el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional haga uso o ejecute los recursos recibidos en administración debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, con la información entregado por parte del fondo Rotatorio sobre la gestión realizada con los recursos, la Policía Nacional debitará la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En consecuencia, es necesario que las entidades involucradas implementen procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos, y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos.

CONCEPTO No. 20241100011201 DEL 26-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las pérdidas y ganancias generadas por recursos administrados a través de patrimonios autónomos.

Doctora
 MIRELLA SANDRA CAMELO QUIMBAYO
 Asesor II - Líder ETG Financiera (E)
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010014132 del 11 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Adaptación ejecuta los recursos de inversión a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos vigentes, entre los cuales se encuentra el contrato de Fiducia Mercantil 3-1-23-139 de fecha 28 de septiembre de 2011, celebrado entre el Fondo Adaptación y Fiduciaria la Previsora S.A. Fiduprevisora S.A. En virtud de lo anterior la FIDUCIARIA, con los recursos recibidos, deberá administrar, invertir y efectuar los pagos que le sean solicitados por el FIDEICOMITENTE.

Es pertinente señalar, que los rendimientos financieros administrados por el Fondo Adaptación a través de sus patrimonios autónomos deben ser invertidos de acuerdo con lo dispuesto para tales fines por el Decreto 1525 de 2008, el cual fue compilado en el Decreto 1068 de 2015 ‘Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público’. De otra parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió concepto en el sentido que los excedentes de liquidez que se generan en los patrimonios autónomos, deben ser invertidos de conformidad con el mismo régimen aplicable al Fondo Adaptación, esto de acuerdo con lo estipulado en el Decreto 1525 de 2008’. (...)

Ahora bien, desde el punto de vista contable y atendiendo la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación - CGN, el Fondo Adaptación reconoce los hechos, transacciones y operaciones de las Fiducias en la cuenta contable 1926-Derechos en Fideicomiso, subcuenta 192603-FIDUCIA MERCANTIL, de conformidad a lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así mismo, la CGN mediante concepto No. 20221100019401 DEL 08-04-2022 dirigido particularmente al Fondo Adaptación, respecto a los rendimientos financieros concluyó lo siguiente:

'(...) en relación con los rendimientos financieros que se generen por los recursos que conforman el patrimonio autónomo, y dado que serán reinvertidos en el patrimonio para el cumplimiento de las actividades y funciones del cometido estatal del Fondo, estos se reconocerán como un mayor valor del derecho en fideicomiso a partir de la información que sea entregada por la fiducia, para lo cual se debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. (...).'

De igual manera, es pertinente señalar que dentro del portafolio de inversiones administrado por Fiduciaria la Previsora S.A, se encuentran inversiones en TES, cuya rentabilidad se ha venido reportando en los últimos meses como negativa, es decir el valor del mercado fue inferior al valor de compra, por lo que para efectos del registro contable de la pérdida por derechos en fideicomiso, se consulta si el Fondo Adaptación, debe dar aplicación a lo indicado en el 'Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración', en el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios que al respecto precisa:

(...)

Por todo lo anterior, se consulta:

1. Si el Fondo Adaptación con los reportes mensuales emitidos por Fiduciaria la Previsora S.A., debe comparar y en caso de reportarse pérdidas en derechos por fideicomiso, se deben descontar de los valores acumulados de las Ganancias por derechos en fideicomiso y viceversa, de tal manera que al final del ejercicio de la vigencia, si las ganancias fueron mayores a las pérdidas, no deben quedar saldos en la cuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso, sino en la 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso o viceversa.

2. Considerando que la subcuenta citada en el concepto No. 20221100019401 DEL 08-04-2022 dirigido al Fondo Adaptación, subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración difiere de la citada en el Procedimiento numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios, la cual es la subcuenta 480851-Ganancia por

derechos en fideicomiso, se solicita aclaración o dar alcance al concepto precisando a cuál de las dos se debe realizar el registro tratándose de ganancia por derechos en fideicomiso”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020, 064 de 2022 y 421 de 2023, menciona:

“1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar (...).

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) (Subrayado fuera de texto”).

La CGN emitió el concepto con radicado CGN 20241100002011 del 30 de enero de 2024, dirigido a la doctora Yenny Rocío Acevedo Franco, Asesor I del Fondo Adaptación, del cual se anexa copia, en sus conclusiones señala:

“Por lo tanto, en el momento en que la entidad reciba la información correspondiente de parte de la fiduciaria, registrará los rendimientos a través de un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

Por último, por medio de este concepto se deroga el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en las conclusiones del concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20221100019401 del 08 de abril de 2022, dirigido al doctor Leonardo Niño Rocha, Asesor I de la Sección de Contabilidad del Fondo Adaptación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, cuando la fiduciaria entregue información al Fondo Adaptación respecto del valor de los derechos en fideicomiso, y este valor sea menor que el reconocido en la información financiera, le corresponderá al Fondo aplicar el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, registrará un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución de la ganancia si existe, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Como se indicó en el concepto con radicado CGN 20241100002011 del 30 de enero de 2024, por medio del cual se derogó el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en el concepto con radicado No. 20221100019401, los mayores valores reportados por rendimientos se registran debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Lo anterior, previa disminución de la pérdida si existe.

Lo anterior, con el fin de que al final del periodo contable se visualice saldo solamente en la subcuenta del gasto o en la del ingreso, pero no en las dos subcuentas.

CONCEPTO No. 20241100021201 DEL 20-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes entregados a un patrimonio autónomo.

Doctora
 YANETH CORREDOR ECHEVERRIA
 Contadora
 U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20240010027412 del 23 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo de la Unidad según el artículo 111 de la Ley 1448 de 2011, tiene como objetivo servir de instrumento financiero para la restitución y el pago de compensaciones.

De acuerdo con lo contemplado, en el artículo 113 de la Ley 1448 del 2011, la Ley 1592 del 2012 con la cual se modifica el articulado de la Ley 975 del 2005 y el Decreto Reglamentario 3011 de 2013; los recursos del Fondo en donde se relacionan los bienes que ingresan al Fondo de la Unidad, se encuentran entre otros:

(...)

Como lo señala la Ley 1448 de 2011, los bienes entregados o adquiridos por el Fondo de la UAEGRTD tienen como objeto la restitución a las víctimas.

De conformidad a lo establecido en la Política Contable de la Unidad se establece que:

`... para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la UAEGRTD, sumado a los objetivos principales del Fondo de la UAEGRTD, según lo explicado y establecido en los artículos 97 y 98 de la Ley 1448 de 2011, es `(i) dar cumplimiento a las compensaciones en especie y reubicación, en aquellos casos en que la restitución material del bien sea imposible por las razones establecidas; (ii) el pago en

dinero de compensaciones, que decrete la sentencia a favor de los opositores que probaron la buena fe exenta de culpa dentro del proceso; y (iii) disponer de bienes para poder cumplirle a las víctimas con la garantía efectiva de su derecho a la restitución de tierras.'

Para la consecución de estos objetivos se requiere establecer el valor para el pago en función de los avalúos estipulados, así como identificar el avalúo comercial de los predios objeto de compra o enajenación.

De otra parte, el numeral 1º del artículo 2º del Decreto 4829 de 2011, establece que la UAEGRTD acudirá a las entidades y autoridades estatales de nivel nacional, las cuales deberán brindar el apoyo, colaboración e información solicitados, de manera oportuna e idónea.

En este sentido, la realización y actualización de los avalúos de los predios figura imperativa para el reconocimiento de la restitución de bienes y derechos a las víctimas de despojo del conflicto armado en Colombia y a la vez permite mantener el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la UAEGRTD. Esta actualización se realizará una vez sean recibidos los predios a cualquier título.

Reconocimiento

Se reconocerán al valor de las transacciones que se deriven del actuar del Grupo Fondo, teniendo en cuenta la siguiente clasificación:

1. Recursos económicos y bienes transferidos jurídica y materialmente al Patrimonio Autónomo: Se reconocerán como derechos en fideicomiso, el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.
2. Bienes pendientes por transferencia al Patrimonio Autónomo: Los bienes transferidos jurídica y materialmente a la UAEGRTD, por las siguientes fuentes de procedencia:

(...)

Para el caso de los bienes que, por órdenes judiciales o provenientes de los procesos de justicia y paz, se transfiere meramente la administración como medida cautelar, mientras se define su situación jurídica, el registro contable se realizara en cuentas de orden, en virtud de que la transitoriedad en este estado no puede ser definida toda vez que está sujeta al cumplimiento de órdenes judiciales, las cuales determinaran el propósito final de los predios.

Medición Inicial

Los recursos del Fondo de la UAEGRTD se medirán al costo, el cual dependerá del tipo de recursos transferidos.

Para el caso de recursos económicos, por el valor del importe transferido.

Para el caso de bienes inmuebles, por el costo del avalúo comercial, o catastral a falta de éste.

Medición Posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los recursos del fondo estarán supeditados a la actualización de los avalúos que se practiquen a los predios de conformidad con los siguientes estados:

Predios en titularidad de la UAEGRTD, pendientes de transferir al Patrimonio Autónomo.

Predios transferidos jurídica y materialmente al Patrimonio Autónomo

Predios en administración de la UAEGRTD como medida cautelar

Parcelación de predios por conceptos de restitución o compensación ...'

De conformidad con lo anterior, la actualización del valor del avalúo de los bienes inmuebles se realiza solo en los casos señalados, teniendo en cuenta que los recursos asignados a la UAEGRTD deben ser destinados a dar cumplimiento a los objetivos señalado por la Ley 1448, y la actualización del valor comercial de los avalúos anualmente, generaría que se destinen sumas importantes que deben ser destinadas al cumplimiento de sentencias a favor de las víctimas.

Sin embargo, la Contraloría General de la República en el informe CGR-CDSA No. 00989 de diciembre de 2023, que da cuenta del resultado de la Auditoría Financiera realizada a la UAEGRTD para la vigencia 2022 determina:

... 'La cuenta Otros activos - Fiducia mercantil - Patrimonio Autónomo, representa el 62.49% del total de activos, en esta cuenta se registran los bienes en titularidad del Patrimonio Autónomo y los recursos desembolsados para pago de compensaciones, fondo fijo de pasivos, compra de predios, contratación derivada, etapa judicial, proyectos productivos, segundos ocupantes, entre otros, esto en virtud de los contratos de fiducia mercantil Nos 3465 de 2021 y 1904 de 2022.

En dicha cuenta están registrados 13 predios a costos históricos sin la actualización comercial de los mismos, pese a que la norma dice que los avalúos tendrán vigencia de 1 año, subestimando la cuenta 1926 'Derechos en Fideicomiso' en cuantía indeterminada y material significativa. ...'

(...)

Por lo anterior agradecemos su colaboración en emitir doctrina contable, en la manera en la cual la UAEGRTD debe realizar la actualización del valor contable de los avalúos, con el fin de dar cumplimiento a lo señalado por la Contraloría General de la República”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 421 de 2023, menciona:

“1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864- Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035- Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

5.FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando la entidad constituye un patrimonio autónomo al que se le transfieren bienes para cumplir una finalidad determinada, en provecho de este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario, la entidad que controla los recursos deberá reconocer en su información financiera el derecho en fideicomiso y aplicar lo establecido en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En ese sentido, el Procedimiento contable mencionado señala que la entidad que controla los recursos entregados al patrimonio autónomo para su administración actualizará estos derechos en fideicomiso con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Por lo tanto, si la sociedad fiduciaria actualiza el valor de los bienes entregados para su administración, le corresponderá a la entidad que controla los recursos reconocer el mayor valor obtenido respecto de los derechos en fideicomiso mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar.

En caso de que los derechos en fideicomiso disminuyan, este menor valor se registrará mediante un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100002291 del 01-02-2024
20241100007001 del 28-02-2024
20241100015781 del 09-05-2024
20241100015911 del 10-05-2024
20241100017151 del 21-05-2024
20241100017701 del 27-05-2024
20241100018521 del 29-05-2024
20241100020841 del 17-06-2024
20241100021791 del 24-06-2024
20241100022491 del 27-06-2024
20241120019151 del 19-06-2024
20241120021231 del 28-06-2024

1.3.9 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.10 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.11 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS

CONCEPTO No. 20241100007001 DEL 28-02-2024

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
SUBTEMA	Garantía financiera otorgada por el MHCP a través del Fondo Nacional de Garantías (FNG) para financiar bonos hipotecarios y títulos emitidos en procesos de titularización de cartera que emitan los establecimientos de crédito.

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora grupo de Contabilidad
 MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (MHCP)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20240010002072 de 16 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a la comunicación con radicado CGN 20241210000091 suscrita por el Subcontador de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante la cual se solicita adelantar las gestiones administrativas necesarias, con el fin de integrar la información financiera del Fondo Bonos y Títulos Garantizados Ley 546 - FOGAFIN a la información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP con corte a 31 de diciembre de 2023, de manera atenta se consulta lo siguiente:

“1. (...) ¿Cuál sería la subcuenta a afectar como contrapartida de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para el registro del valor de los recursos transferidos en septiembre de 2023 por FOGAFIN al Fondo Nacional de Garantías?

Lo anterior, toda vez que se requiere precisar si deberían afectarse los ingresos o una subcuenta del patrimonio del MHCP, tal como capital fiscal o resultado de ejercicios anteriores (por cambio de política contable).

2. (...) se consulta acerca de la pertinencia de registrar operaciones recíprocas a 31 de diciembre de 2023, y en tal sentido cuales serían los conceptos a registrar y que entidades intervendrían.

3. En virtud de lo señalado en el artículo 30 de la Ley 546 de 1999 (modificado por el artículo 48 de la Ley 1955 de 2019), el Gobierno Nacional a través del Fondo Nacional de Garantías - FNG, otorgará garantías para los bonos hipotecarios para financiar cartera hipotecaria, leasing habitacional y para títulos emitidos en procesos de titularización de cartera hipotecaria y leasing habitacional, que emitan los establecimientos de crédito, en los términos y con las condiciones que señale el Gobierno Nacional.

De este modo, y considerando que el MHCP debe efectuar la incorporación de las garantías otorgadas a través del FNG, de manera atenta se consulta ¿Cuál es la subcuenta que se podría emplear para el reconocimiento de dicha operación?, ¿es factible emplear en el MHCP la subcuenta 270704-Estimación técnica del riesgo de garantías otorgadas – FNG, teniendo en cuenta que quien otorga la garantía es la Nación por medio del Fondo?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 546 de 1999, por medio de la cual se dictan disposiciones en materia de vivienda, se señalan los objetivos y criterios generales a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular un sistema especializado para su financiación, se crean instrumentos de ahorro destinado a dicha financiación, se dictan medidas relacionadas con los impuestos y otros costos vinculados a la construcción y negociación de vivienda y se expiden otras disposiciones, indica:

“Artículo 30. El Gobierno nacional, a través del Fondo Nacional de Garantías (FNG), otorgará garantías para los bonos hipotecarios para financiar cartera hipotecaria, leasing habitacional y para títulos emitidos en procesos de titularización de cartera hipotecaria y leasing habitacional, que emitan los establecimientos de crédito, en los términos y con las condiciones que señale el Gobierno nacional” (subrayado fuera de texto).

El Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público 1068 de 2015 dispone:

Artículo 2.18.1.9. Transferencia de las garantías otorgadas por el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín) al Fondo Nacional de Garantías (FNG). El Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín) trasladará al Fondo Nacional de Garantías (FNG), la administración de las garantías previamente otorgadas a los bonos hipotecarios para financiar cartera VIS subsidiable y a los títulos emitidos en procesos de titularización

de cartera VIS subsidiable, emitidas sobre cartera originada por los establecimientos de crédito en vigencia del Convenio Interadministrativo suscrito el 20 de marzo de 2002 con la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y lo dispuesto en los artículos anteriores del presente Título.

(...)

Artículo 2.18.1.10. Recursos. Para pagar las garantías a que se refiere el artículo 2.18.1.9 del presente Decreto, el Fondo Nacional de Garantías contará con los siguientes recursos, los cuales se mantendrán en una reserva especial y separada:

a) Los recursos que reciba de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público para pagar oportunamente las garantías, así como para cubrir los gastos directos que demande el sistema de garantías;

b) Los recursos provenientes de las comisiones o primas por el otorgamiento de las garantías, de conformidad con el artículo 2.18.1.13. de esta parte;

(...)

d) Los recursos que reciba de las entidades otorgantes del subsidio familiar de vivienda, cuando estas hagan uso de la facultad establecida en el artículo 30 de la Ley 546 de 1999, modificado por el artículo 11 de la Ley 2079 de 2021.

(...)

Artículo 2.18.1.14. Disponibilidad de Recursos. La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público dispondrá de los mecanismos necesarios para garantizar que en todo momento existan los recursos suficientes para honrar las garantías de las que estará a cargo el Fondo Nacional de Garantías (FNG).

Para tal efecto, el Fondo Nacional de Garantías (FNG), deberá presentar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público las proyecciones y cálculos estimados de los recursos que se requerirán cada año para pagar las garantías.

Cuando los recursos de la reserva especial y separada a que alude el artículo 2.18.1.10 del presente Título no sean suficientes para pagar las garantías, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público hará los trámites necesarios para suministrar los recursos que permitan pagar a los tenedores de Bonos y Títulos, mediante la entrega de títulos de deuda pública (subrayado fuera de texto).

El convenio suscrito entre el MHCP y FOGAFIN, estableció lo siguiente:

“CLAUSULA DUODÉCIMA. LA RESERVA ESPECIAL Y SEPARADA. – FOGAFIN destinará una reserva especial y separada dentro de su contabilidad, en la cual se depositarán los recursos provenientes de las comisiones de las garantías, los recursos que transfiera la NACIÓN para la ejecución del convenio (...)” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el convenio interadministrativo de Cooperación No. 7.004-2023 suscrito entre el MHCP y el Fondo Nacional de Garantías, establece lo siguiente:

CLAUSULA DÉCIMA TERCERA. – RESERVA ESPECIAL Y SEPARADA (...) hará parte de la reserva especial y separada los recursos provenientes de las comisiones de las garantías, los recursos que transfiera la NACIÓN para la ejecución del convenio, los recursos que se depositen en la reserva especial y separada, los rendimientos financieros y otros recursos que reciba en FNG para el efecto y para acrecentar la reserva respectiva (...)”

CLAUSULA DÉCIMA CUARTA. – RETORNO RECURSOS: LA NACIÓN – Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá, en cualquier momento, solicitar el retorno de los recursos que se encuentren en la reserva especial y separada señalados en la cláusula décima tercera del presente convenio; para lo anterior, bastará con una comunicación suscrita por el competente contractual con la aprobación del supervisor del convenio.

PARÁGRAFO PRIMERO. – Los recursos que encuentren comprometidos para el cumplimiento de las garantías objeto del convenio, deberán mantenerse en la reserva especial y separada por parte del FNG” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable expedida por la CGN, la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, resuelve:

“ARTÍCULO 1. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:

(...)

g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores (...).

ARTICULO 8. Incorporar, como parte del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Publico, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, el cual se utilizará por las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación” (subrayado fuera de texto).

Asimismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

(...)

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza (subrayado fuera de texto).

A su vez, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas, actualizado con la Resolución 421 de 2023, dispone:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con: las garantías financieras otorgadas sobre títulos emitidos, préstamos por pagar o cuentas por pagar; las contragarantías; y la condonación de préstamos relacionados con contragarantías (...)

1. GARANTÍAS FINANCIERAS

(...) las garantías financieras son aquellas que le exigen a la entidad garante asumir pagos específicos para reembolsar al tenedor, total o parcialmente, la pérdida incurrida cuando una entidad, en calidad de deudora, incumpla su obligación de pago conforme a las condiciones del título emitido, del préstamo por pagar o de la cuenta por pagar.

(...)

1.2. Otorgamiento de garantías financieras

Con el otorgamiento de la garantía financiera, la entidad garante evaluará la probabilidad de que se haga exigible la garantía financiera otorgada, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable. Para tal efecto, la entidad garante utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

1.3. Cumplimiento de garantías financieras

Cuando, a causa del incumplimiento de los pagos a cargo de la entidad deudora, la entidad garante tenga la obligación de realizar el pago, total o parcial, de la deuda garantizada, esta última debitará el saldo de la subcuenta 270705- Garantías financieras otorgadas de la cuenta 2707-GARANTÍAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA o del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR (...)

Posteriormente, la entidad garante medirá los títulos emitidos, préstamos por pagar o cuentas por pagar conforme a las normas de Emisión de títulos de deuda, Préstamos por pagar o Cuentas por pagar, según corresponda, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La entidad garante registrará el pago de los títulos emitidos, préstamos por pagar o cuentas por pagar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA o del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Pregunta: ¿Cuál sería la subcuenta a afectar como contrapartida de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para el registro del valor de los recursos transferidos en septiembre de 2023 por FOGAFIN al Fondo Nacional de Garantías?, toda vez que se requiere precisar si deberían afectarse los ingresos o una subcuenta del patrimonio del MHCP, tal como capital fiscal o resultado de ejercicios anteriores (por cambio de política contable).

De acuerdo con el oficio No. 20241210000091 de 2 de enero de 2024 mediante el cual la CGN le solicitó al MHCP integrar la información financiera del Fondo Bonos y Títulos Garantizados Ley 546 – FOGAFIN a la información del Ministerio de Hacienda y Crédito

Público (MHCP) con corte a 31 de diciembre de 2023, el MHCP deberá aplicar el numeral 4.1. Políticas contables de la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES. Para el registro del Fondo, el MHCP debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, teniendo en cuenta que estos recursos no afectan la situación financiera del FNG, toda vez que corresponden a recursos recibidos en administración, el FNG homologará el recibo de estos recursos en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y en la subcuenta 930805-Derechos de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

2. Pregunta: ¿Consulta acerca de la pertinencia de registrar operaciones recíprocas a 31 de diciembre de 2023, y en tal sentido cuales serían los conceptos para registrar y que entidades intervendrían?

Dado que el FNG administra los recursos de la reserva especial de manera separada de su contabilidad, el MHCP no reportará operaciones recíprocas con el FNG por los recursos entregados en administración.

3. Pregunta: considerando que el MHCP debe efectuar la incorporación de las garantías otorgadas a través del FNG, de manera atenta se consulta ¿Cuál es la subcuenta que se podría emplear para el reconocimiento de dicha operación?, ¿es factible emplear en el MHCP la subcuenta 270704-Estimación técnica del riesgo de garantías otorgadas – FNG, teniendo en cuenta que quien otorga la garantía es la Nación por medio del Fondo.

Respecto del registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas sobre los bonos hipotecarios y títulos emitidos, el MHCP debe aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así:

El MHCP, con base en la información que reciba del FNG, evaluará la probabilidad de que se haga exigible la garantía financiera, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Si establece que la obligación es remota, el MHCP no reconocerá la obligación en sus estados financieros.

Si establece que la obligación es posible, el MHCP revelará la obligación como un pasivo contingente y, si es factible realizar una medición, debitará la subcuenta 990506-Deuda garantizada de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9125-DEUDA GARANTIZADA.

Si establece que la obligación es probable, para el registro por primera vez de las garantías otorgadas a 31 de diciembre de 2023, el MHCP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 270705-Garantías financieras otorgadas de la cuenta 2707-GARANTÍAS. Posteriormente, el MHCP aplicará el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Con la información que reciba por parte del FNG de las obligaciones de pago total o parcial de los bonos y títulos, el MHCP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 22-EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA. Posteriormente, el MHCP aplicará el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con las garantías financieras otorgadas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

1.3.12 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100014421 del 03-05-2024

1.3.13 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA

CONCEPTO No. 20241100021981 DEL 25-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria
	SUBTEMA	Registro contable de la sobretasa ambiental por parte del municipio

Doctora
 DARLY YOHANA GARZÓN BELTRÁN
 Consultante
 Municipio de Vista Hermosa
 Vista Hermosa, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025612 del 10 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Según correo electrónico donde solicitan la reclasificación de la cuenta contable 411060, me permito solicitar asesoría acerca de la misma, ya que el recaudo que el Municipio está realizando por este concepto, está incluido dentro del presupuesto Municipal.

Por lo anterior, solicito amablemente me indiquen si debo realizar cambios en el presupuesto y contabilidad”.

Mediante llamada telefónica efectuada el 24 de junio de 2024, la doctora Darly Yohana Garzón Beltrán precisa que el Municipio de Vista Hermosa no es una entidad designada como autoridad ambiental y que el porcentaje ambiental se calcula sobre el total del impuesto predial unificado.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

La Resolución 089 de 2024 expedida por la CGN, mediante la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas y el nombre y los numerales 2.1, 3, 4 y 5 del Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estipula:

“CONSIDERANDO QUE:

(...)

La Corte Constitucional en una línea jurisprudencial, en especial la contenida en las sentencias C-545 de 1994, la C-583 de 1996, C-891 de 2012 y la C-101 de 2022, ha analizado y determinado las clases de tributos (impuestos, tasas y contribuciones), y los elementos que les diferencian y caracterizan, como supuestos jurídicos importantes que deben considerar las entidades públicas respecto a la definición de la naturaleza jurídica de los cobros tributarios que exigen a cada sujeto pasivo.

(...)

RESUELVE:

ARTÍCULO 2º. (...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO. El saldo de la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS se reclasificará a la subcuenta 130581-Sobretasa ambiental de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS. Asimismo, el saldo de la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS se reclasificará a la subcuenta 410581-Sobretasa ambiental de la cuenta 4105-IMPUESTOS (Subrayado fuera de texto).

Además, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 089 de 2024, dispone:

“1. PORCENTAJE AMBIENTAL SOBRE EL TOTAL DEL RECAUDO POR CONCEPTO DE IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO

1.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y del porcentaje ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán el ingreso por el total del valor liquidado como impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo, los municipios o distritos registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Adicionalmente, con base en el recaudo, los municipios o distritos registrarán la obligación de transferir el porcentaje correspondiente a las Corporaciones Autónomas Regionales (en adelante, las CAR) mediante un débito en la subcuenta 542322-Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, los distritos, las CAR y las áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos,

pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos, y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones de la Resolución 089 de 2024, la sobretasa ambiental no corresponde a una tasa, dado que no constituye retribución directa por un bien o servicio ofrecido por el Estado; sino que corresponde a un impuesto, pues es una prestación unilateral que refleja la capacidad económica del contribuyente al recaer sobre el avalúo de los bienes y no incorpora la contraprestación directa a favor del contribuyente.

En consecuencia, dicha resolución elimina las subcuentas 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Y crea las subcuentas 130581-Sobretasa ambiental de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y 410581-Sobretasa ambiental de la cuenta 4105-IMPUESTOS

Respecto al reconocimiento contable del recaudo y giro de la sobretasa ambiental, de conformidad con lo informado telefónicamente, el Municipio deberá aplicar lo establecido en numeral 1 del mencionado procedimiento, el cual se anexa en su versión más reciente a la presente comunicación. Adicionalmente, el Municipio deberá informar los valores asociados a la sobretasa y el momento en que se realiza el giro a la CAR o al área metropolitana según sea el caso.

Por consiguiente, los valores que en transcurso de 2024 se hayan registrado en la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS deberán ser clasificados a la subcuenta 410581-Sobretasa ambiental de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Por otra parte, conforme a lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En este sentido, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre los procedimientos requeridos para realizar ajustes y cambios del presupuesto de las entidades públicas.

1.3.14 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.15 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100004181 del 20-02-2024

20241100014181 del 02-05-2024

1.3.16 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

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

CONCEPTO No. 20241100017391 DEL 23-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Forma de organización del proceso contable Libros de contabilidad principales y auxiliares Posibilidad de las entidades de contar con libros de contabilidad en medios electrónicos

Doctora
GLORIA AMPARO RESTREPO V.
Tuluá, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010021472 del 18 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si conforme al al nuevo manual de procedimientos de la Contaduría General de la Nación es de obligatorio cumplimiento tener libros oficiales impresos y cuáles son los libros obligatorios que deben tener las instituciones educativas.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de

contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.

e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.

f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.

i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.

b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.

c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.

d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.

e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.

f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

4.3.1. Libros principales

Los libros principales sintetizan información sobre los recursos, obligaciones, ingresos, costos y gastos de una entidad y resumen las operaciones llevadas a cabo durante un periodo contable determinado. Los libros principales son: el libro diario y el libro mayor.

4.3.1.1. Libro diario

El libro diario registra cronológicamente los movimientos diarios de cada una de las cuentas afectadas. En este libro se debe identificar como mínimo: la fecha a la cual corresponde el movimiento de la cuenta, el código y la denominación de la cuenta y el movimiento diario débito y crédito de la partida contable.

Los movimientos débitos y créditos de las cuentas del libro diario deben ser producto de las afectaciones contables realizadas por medio de los comprobantes de contabilidad. De esta forma, no puede existir registro en el libro diario que no tenga vinculado un comprobante de contabilidad y este a su vez debe tener un soporte de contabilidad.

4.3.1.2. Libro mayor

El libro mayor resume por mes el saldo inicial, el movimiento y el saldo final de las cuentas. En este libro se debe identificar como mínimo: el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito y el saldo final de la cuenta. Las cuentas se deben presentar de acuerdo con la secuencia establecida en la estructura del catálogo general de cuentas y los movimientos mensuales débitos y créditos de cada una de estas deben corresponder con las cifras registradas en el libro diario.

4.3.2. Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

(...)

5.1. Medios y tiempo de conservación

(...)

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

De conformidad con lo anterior, las instituciones educativas deberán llevar o no, sus propios libros contables dependiendo de la forma de organización del proceso contable que haya adoptado la respectiva entidad territorial en su calidad de entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

De esta manera, si la entidad territorial organizó su proceso contable de forma centralizada, será la entidad territorial la que llevará los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, y definirá la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

Para este efecto, la entidad territorial deberá establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

Por otro lado, si la entidad territorial organizó su proceso contable de forma separada en unidades contables, las instituciones educativas de la respectiva entidad territorial como unidades contables deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central; por lo que llevarán sus propios libros principales o auxiliares en los que incorporarán únicamente sus respectivas operaciones, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

Adicionalmente, las instituciones educativas como unidades contables separadas definirán la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

Ahora bien, los libros de contabilidad se clasifican en libros principales y auxiliares. Los libros principales son el libro diario y el libro mayor, en estos libros se sintetiza información sobre los recursos, obligaciones, ingresos, costos y gastos de una entidad y se resumen las operaciones llevadas a cabo durante un periodo contable determinado. Por otro lado, en los libros auxiliares se detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad.

Estos libros de contabilidad y los soportes y comprobantes pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Dado que en su comunicación se hace alusión a un nuevo manual de procedimientos, se precisa que en cumplimiento de sus competencias constitucionales y legales y en ejecución de la estrategia de modernización de la regulación contable pública, la CGN incorporó, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, entre otros, el Marco

Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015). Este Marco Normativo no corresponde a un manual de procedimientos, sino que es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes.

Adicionalmente, se precisa que el referido Marco Normativo está conformado por: a) el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; b) las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; c) los Procedimientos Contables; d) las Guías de Aplicación; e) el Catálogo General de Cuentas; y f) la Doctrina Contable Pública.

En la página web de la CGN, podrá consultarlo, en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno, allí encontrará sus respectivos elementos y las entidades sujetas a su ámbito de aplicación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100000171 del 03-01-2024
20241100000331 del 05-01-2024
20241100000341 del 09-01-2024
20241100000531 del 11-01-2024
20241100000661 del 12-01-2024
20241100001031 del 18-01-2024
20241100010001 del 13-03-2024
20241100011831 del 05-04-2024
20241100017401 del 23-05-2024
20241100017691 del 27-05-2024
20241100019131 del 31-05-2024
20241100019321 del 31-05-2024
20241100021081 del 19-06-2024
20241100021861 del 24-06-2024

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

1.5.1. PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No 20241100000171 del 03-01-2024

1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO No. 20241100008351 DEL 05-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y Comité Institucional de Gestión y Desempeño

Doctor
 PABLO ANTONIO ORDÓÑEZ PEÑA
 Superintendencia de Industria y Comercio
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100004952 del 30 de enero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿El comité institucional de gestión y desempeño, puede abordar los temas relacionados con las bajas de bienes en las entidades públicas, o esto es una competencia del comité de sostenibilidad contable?
2. ¿Si la respuesta anterior es afirmativa, todo el tema relacionado con la baja de bienes en qué dimensión o política del MIPG está instituido?
3. ¿ El Comité de sostenibilidad contable se instituye por mandato legal? ¿o puede ser absorbido por el Comité de Gestión y Desempeño?”.

Por medio de llamada telefónica llevada a cabo el 28 de febrero del año en curso, el doctor Pablo Antonio manifestó que la entidad consultante es la Superintendencia de Industria y Comercio.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, dispone:

“Artículo 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad”.

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“ARTÍCULO 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley;

(...)

Artículo 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”(Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1693 de 2023, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias:

“Artículo 2°. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

(...)

Artículo 4°. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que lo modifiquen o complementen”.

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

“Artículo 2.2.21.2.3 Reguladores. Los reguladores son los competentes para impartir políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

(...)

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.

(...)

Artículo 2.2.22.3.1 Actualización del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. Para el funcionamiento del Sistema de Gestión y su articulación con el Sistema de Control Interno, se adopta la versión actualizada del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).

Artículo 2.2.22.3.2 Definición del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG). El Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG) es un marco de referencia para dirigir, planear, ejecutar, hacer seguimiento, evaluar y controlar la gestión de las entidades y organismos públicos, con el fin de generar resultados que atiendan los planes de desarrollo y resuelvan las necesidades y problemas de los ciudadanos, con integridad y calidad en el servicio.

(...)

Artículo 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

En el nivel central de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el Comité será liderado por el viceministro o subdirector de departamento administrativo o secretarios generales; en el nivel descentralizado, por los subdirectores generales o administrativos o los secretarios generales o quienes hagan sus veces, e integrado por los servidores públicos del nivel directivo o asesor que designe el representante legal de cada entidad.

En el orden territorial el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.
5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.

6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.

7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo.

Parágrafo 1°. La secretaría técnica será ejercida por el jefe de la oficina de planeación, o por quien haga sus veces, en la entidad.

Parágrafo 2°. Las entidades que no cuenten con servidores públicos del nivel directivo, las funciones del Comité serán ejercidas directamente por el representante legal de la entidad y los servidores públicos del nivel profesional o técnico que designen para el efecto.

Parágrafo 3°. La Oficina de Control Interno o quien haga sus veces será invitada permanente con voz, pero sin voto.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno (MECI)" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

"3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público, encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a que la Contaduría General de la Nación es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y los temas que son objeto de su función normativa, entre los cuales se encuentra el control interno en materia contable, esta entidad se permite responder su consulta en los siguientes términos:

El numeral 3.2.2 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, que además, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información. Por lo cual, se precisa que la creación del dicho comité en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del régimen de contabilidad pública es de carácter potestativa.

Ahora bien, al tratarse de una regulación derivada de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, aunado al hecho de que el Comité Institucional de Gestión y Desempeño está encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, y sus funciones, que están definidas en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto Único Reglamentario de la Función Pública, no están relacionadas directamente con el control interno contable, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en principio, debería mantenerse como un comité independiente en las entidades públicas.

Sin embargo, como lo determinó el Departamento Administrativo de la Función Pública en su consulta resuelta mediante el concepto con radicado CGN N° 20182000076671 del 28-12-2018 del cual se adjunta copia, a cada entidad le es facultativo el evaluar la pertinencia de que el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable sea articulado en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Así las cosas, son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, tienen la facultad de crear el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como un comité independiente o articularlo con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el

numeral 3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

De conformidad con lo anterior, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Pregunta 1

En caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

Pregunta 2

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es un comité que puede crearse en virtud del control interno contable, el cual, a su vez, hace parte del control interno que es la séptima dimensión del MIPG. Y es a la Contaduría General de la Nación, a quien le corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Régimen de Contabilidad Pública.

Pregunta 3

La creación del Comité Técnico de Sostenibilidad contable es de carácter potestativa, por lo cual, puede ser absorbido por el Comité de Gestión y Desempeño.

CONCEPTO No. 20241100011021 DEL 22-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de bienes muebles inservibles u obsoletos Potestad de las entidades de definir el procedimiento administrativo interno para realizar la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

Doctora
SANDRA LILIANA CAÑÓN CORREDOR
 Secretaria de Hacienda
 Municipio de Solita
 Solita, Caquetá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010011232 del 23 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si existe un procedimiento administrativo general para dar de baja los bienes muebles como computadores, escritorios, sillas, estantes, entre otros; en atención a que la entidad cuenta con un manual de procesos y procedimientos que indica la ruta para realizar dicha baja de bienes, no obstante, un funcionario de la entidad señala que se debe realizar bajo los lineamientos del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, porque es dicho comité quien decide si se realiza la baja de bienes muebles que se encuentran deteriorados por su uso y el paso del tiempo.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

"Artículo 2.2.21.2.3 Reguladores. Los reguladores son los competentes para impartir políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

(...)

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.

(...)

Artículo 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno (MECI)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir con la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para propósitos administrativos. Por lo cual, en caso de que un computador, escritorio, o una silla, entre otros bienes muebles que fueron reconocidos como propiedades, planta y equipo se encuentren totalmente inservibles u obsoletos y no se espere generar beneficios económicos por su venta; habrá lugar a realizar su baja en cuentas dado que sobre dichos elementos ya no se espera obtener un potencial de servicio por uso o beneficios económicos futuros por su enajenación.

En consonancia con lo anterior, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, se tiene que siempre que la información financiera se encuentre afectada por activos o pasivos que hayan dejado de cumplir los requisitos para su reconocimiento, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad. De allí que la depuración contable y la realización de la baja en cuentas de las partidas que dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento deba realizarse de forma permanente por todas las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, el procedimiento administrativo que debe realizarse al interior de las entidades para realizar la baja en cuentas o depuración contable de los elementos de los estados financieros, así como para realizar la baja de los elementos de su almacén o inventario físico, son asuntos de carácter administrativo que deben ser definidos por las mismas entidades en sus manuales de procedimientos y funciones, o en las funciones otorgadas a los respectivos Comités que constituyan. Lo anterior, por cuanto la CGN no señala un procedimiento administrativo específico para realizar la depuración de tales elementos en

sus libros de contabilidad, ni para realizar la baja de dichos elementos en el almacén o inventario físico de las mismas.

Así las cosas, corresponde a la entidad evaluar lo establecido en sus manuales, así como evaluar lo señalado respecto a las funciones otorgadas al Comité Institucional de Gestión y Desempeño, de manera que establezca si para realizar la baja de los elementos referidos en la consulta, requiere o no que dicha decisión sea adoptada por un Comité, o si dicho procedimiento está claramente señalado en la ruta establecida en su manual de procesos y procedimientos.

CONCEPTO No. 20241100017571 DEL 24-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las partidas conciliatorias asociadas a las conciliaciones bancarias.

Doctor
 ALEXANDER RIVERA SALGADO
 Profesional especializado
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010019452 del 09 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Con el fin de cumplir nuestra misión de ejercer el control fiscal de los recursos públicos del municipio de Armenia en beneficio de la comunidad, enviamos muy respetuosamente consulta relacionada con el manejo contable de los cheques girados por la entidad, retirados de la misma y no cobrados por el beneficiario al momento del cierre anual, los cuales en las conciliaciones bancarias disminuyen el saldo en libros de la cuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras, en el estado de situación financiera la entidad presenta al 31 de diciembre de 2023, en el saldo de la cuenta 1110 el valor de extractos bancarios y no el de libros.

Preguntas:

1. ¿Qué saldo debe reflejarse en la cuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras al finalizar el cierre contable, la sumatoria de los saldos finales reportados en los extractos bancarios o el saldo en libros resultado de los asientos contables realizados en las respectivas conciliaciones bancarias?
2. ¿El resultado de estas partidas conciliatorias se debe mostrar en el estado de situación financiera en la cuenta 1120 recursos en tránsito, o puede ser mostrado en la cuenta 1110?"

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras”. Además, establece que se debita con “3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.” y se acredita con “1- El valor de los cheques girados, así como de los retiros y traslados que efectúe la entidad por diferentes conceptos” (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos transferidos que no han sido confirmados por la entidad receptora” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la información registrada en los estados financieros debe ser verificable y confiable, esto se logra mediante la implementación de un sistema documental que cumpla con los siguientes requisitos: i) que todas las operaciones estén respaldadas por documentos

idóneos que permitan su verificación y comprobación; ii) individualización de los bienes, derechos y obligaciones para garantizar su correcta clasificación y registro; iii) análisis y conciliación de la información contable de forma constante con fuentes internas y externas para garantizar su exactitud; y iv) depuración de las cifras y datos de los estados financieros cuando estos no reflejen la realidad económica de la entidad.

Por consiguiente, el saldo final que debe figurar en cada subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS al cierre del período contable corresponde al saldo en libros resultante del registro de los hechos económicos y transacciones efectuadas durante el mismo; el cual debe incluir los ajustes derivados de las respectivas conciliaciones bancarias.

En este sentido, es de precisar que el objeto de una conciliación bancaria es la verificación y ajuste de las diferencias entre los saldos contables y los saldos bancarios para asegurarse de que coincidan; por lo tanto, como resultado del proceso de conciliación pueden existir valores en el extracto bancario que deberán reconocerse en la información financiera de la entidad como es el caso de gastos bancarios y rendimientos financieros, entre otros. No obstante, también pueden existir valores que no requieren afectar nuevamente la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, es el caso de los cheques girados pendientes de cobro, por cuanto estos valores corresponden a transacciones efectuadas por la entidad que están pendientes de surtir el efecto de cobro en el banco; por lo que, estas cifras deberán quedar detalladas en el documento que soporta la conciliación bancaria como "cheques pendientes de cobro", las cuales podrán conciliarse en periodos posteriores cuando el tercero efectúe el cobro al banco.

Pregunta 2:

Las partidas conciliatorias surgen como resultado de los procesos de conciliación de la información financiera y de la depuración contable permanente, para el caso objeto de consulta estas partidas surgen de la comparación del saldo en libros de cada subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con el respectivo saldo reportado por las entidades bancarias en sus extractos.

Dichas diferencias pueden tener diversas causas de origen, pero todas estas son temporales mientras se establece la titularidad de los recursos recibidos a favor en la cuenta bancaria o la confirmación del uso de los recursos girados desde la misma.

En este sentido, los cheques girados por la entidad y no retirados, así como los retirados y no cobrados por el beneficiario, de acuerdo con las dinámicas establecidas por el CGC deberán reconocerse como un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, no obstante, dicho reconocimiento no exime a la entidad de ejercer el control administrativo sobre el cobro del cheque.

Por otra parte, si los cheques no son cobrados en el plazo de vigencia, la entidad debe reconocer este hecho económico como un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar.

Por lo expuesto y en atención al CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno no es pertinente reconocer estas partidas conciliatorias en la subcuenta respectiva de la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO.

CONCEPTO No. 20241100019321 DEL 31-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Manuales de políticas contables conforme a la forma de organización del proceso contable de contabilidad separada en unidades contables.

Señor
 YAN CARLOS MEDINA QUINTERO
 Florencia, Caquetá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100024242 del 02 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una Institución Educativa de carácter Público que para efectos de información contable y reportes a la CGN se considera una entidad agregada a la Secretaría de Educación Departamental, toda vez que como lo establece la CGN Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General.

Bajo lo anteriormente mencionado, ¿la Institución Educativa como debe orientar la definición y adopción de sus políticas contables, ya que para efectos de la preparación de su información debe atender lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, pero también acatar lo dispuesto por la entidad agregadora, que en este caso sería el Departamento?

Esta consulta surge en la medida que la institución se encuentra inspeccionando y actualizando el Manual de Políticas Contables con las últimas modificaciones que se han presentado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; pero surge la inquietud si la Institución tiene la facultad de definir ciertas políticas contables de acuerdo a sus necesidades propias para la presentación de su información financiera sin que estas estén totalmente en concordancia con la Entidad Agregadora, y por supuesto, estas políticas estén dentro de lo preceptuado por las normas generales del Marco Normativo, o si por lo contrario la Institución debe adoptar en un 100% lo dispuesto por la Entidad Agregadora”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Teniendo en cuenta lo anterior, y en atención a que en su consulta se señala que la institución educativa es una unidad contable de un departamento, la misma deberá aplicar las políticas contables establecidas por dicha entidad territorial, en tanto es esta la responsable de definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por sus unidades contables dependientes.

Sobre el particular, es preciso señalar que los manuales de políticas contables deben ser establecidos considerando lo definido en el respectivo marco normativo que les sea aplicable, y considerando también la naturaleza y actividad de la respectiva unidad contable dependiente. Lo anterior, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20231120044481 del 12-01-2024
20241100000151 del 03-01-2024
20241100000171 del 03-01-2024
20241100000301 del 05-01-2024
20241100000341 del 09-01-2024
20241100000441 del 09-01-2024
20241100000531 del 11-01-2024
20241100005831 del 26-02-2024
20241100008661 del 08-03-2024
20241100010001 del 13-03-2024
20241100011831 del 05-04-2024
20241100013151 del 19-04-2024
20241100015881 del 10-05-2024
20241100016211 del 16-05-2024
20241100017401 del 23-05-2024
20241100017661 del 27-05-2024
20241100021861 del 24-06-2024
20241100022511 del 27-06-2024
20241100022541 del 27-06-2024

1.5.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100011061 del 22-03-2024

1.5.4 PROCEDIMIENTO PARA LA AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN, DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP)

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20241100021081 del 19-06-2024

1.5 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20231120045051 DEL 04-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos aportados del Presupuesto General de la Nación.

Doctora
CLARA INÉS MÁRQUEZ VÁSQUEZ
 Directora (Ad Hoc)
 Región Metropolitana Bogotá- Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231400053372 del 20 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la solicitud se señala:

“Dadas las competencias de la Contaduría General de la Nación, esta entidad respetuosamente se permite solicitar concepto respecto del manejo contable de los rendimientos financieros de recursos, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

El Acto Legislativo 02 de 2020, que modificó el artículo 325 de la Constitución Política, creó la Región Metropolitana Bogotá-Cundinamarca y ordenó su reglamentación, misma que se hiciera a través de la Ley 2199 del 2022, por la cual se expidió el régimen especial de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca.

La citada Ley 2199 de 2022 estableció en el artículo 35 que el patrimonio y rentas de la entidad se encuentra conformado de la siguiente manera:

- a) Los recursos del Presupuesto General de la Nación que de acuerdo con la disponibilidad pueden destinarse para la Región Metropolitana;
- b) Los recursos provenientes de impuestos, tasas, contribuciones, tarifas, derechos, multas, permisos o cualquier otro ingreso que perciba en ejercicio de sus competencias;
- c) Los aportes que, con destino a la financiación para el ejercicio de las competencias de la Región Metropolitana, realicen las entidades territoriales que la conforman;

- d) Los ingresos que reciba en desarrollo de sus competencias, convenios y contratos, incluidos los de cofinanciación de infraestructura;
- e) Las sumas que reciba por la prestación de servicios;
- f) Los recursos del Sistema General de Regalías cuando la Región Metropolitana sea designada como entidad ejecutora de recursos del SGR, debiendo realizar la ejecución presupuestal y financiera como lo dispone el Artículo 27 de la Ley 2056 de 2020 o la norma que la modifique, adicione o sustituya, previo cumplimiento del ciclo de proyectos de inversión de los que trata dicha Ley y sus reglamentaciones;
- g) Los recursos que permitan la financiación de pactos territoriales, contratos plan o el mecanismo que haga sus veces;
- h) La administración de fondos de inversión para el cumplimiento de sus competencias;
- i) El producto del rendimiento de su patrimonio o de la enajenación de sus bienes;
- j) Los recursos que establezcan las leyes, ordenanzas y acuerdos;
- k) Las donaciones que reciba de entidades públicas o privadas;
- l) Los demás recursos que las leyes pudieran asignar.

Dado que el artículo 42 determina que: ‘...la Nación anualmente aportará, en calidad de transferencia no condicionada y de libre destinación, a la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca, una suma no inferior a SETENTA Y CINCO MIL MILLONES DE PESOS (75.000.000.000) a partir de la vigencia del presupuesto del 2023. El monto anterior, aumentará anualmente en un porcentaje igual al índice de Precios al Consumidor (IPC) del año inmediatamente anterior’, desde la Región se considera necesario precisar si los rendimientos financieros que se generen producto de este recurso hacen parte del patrimonio de la Entidad, en aplicación de lo dispuesto en el literal i) del artículo 35 de la citada Ley 2199 de 2022. En caso contrario, cuál es el tratamiento que debería darse a los mismos”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, decreta:

“ARTÍCULO 149. ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE RECURSOS PÚBLICOS. Los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación transferidos a entidades financieras no podrán tener como objeto proveerlas de fondos sino atender los compromisos y obligaciones en desarrollo del objeto de las apropiaciones presupuestales.

(...)

Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación deben consignarse en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, con excepción de aquellos rendimientos en los que la Ley haya determinado específicamente su tratamiento.

Cuando los negocios fiduciarios utilicen la creación de subcuentas, subprogramas, subproyectos, o cualquier otra modalidad de clasificación, deberán implementar de manera temporal la unidad de caja, sin afectar los derechos de los beneficiarios del negocio jurídico, para buscar eficiencia en el manejo de los recursos que les sitúa la Nación.

PARÁGRAFO 1o. Además de lo dispuesto en los incisos primero y segundo del artículo 261 de la Ley 1450 de 2011, las entidades estatales del orden nacional que administren contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico, podrán formar parte del Sistema de Cuenta Única Nacional.

PARÁGRAFO 2o. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá administrar excedentes de liquidez de entidades estatales de cualquier orden a través de depósitos en administración, de conformidad con la reglamentación que expida el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

PARÁGRAFO 3o. Lo establecido en el inciso segundo de la presente disposición aplicará de manera especial para los recursos del Fondo de Reserva para la Estabilización de la Cartera Hipotecaria (FRECH) de que tratan los artículos 48 y 49 de la Ley 546 de 1999 y el artículo 88 de la Ley 1151 de 2017, así como para los recursos del Subsidio de Vivienda de Interés Social Rural (SVISR) depositados por el Banco Agrario, de conformidad con lo establecido en el Capítulo 1 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1071 de 2015 y sus normas modificatorias" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

"Artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros. Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben ser consignados en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en el mes siguiente de su recaudo. Se exceptúan los rendimientos financieros generados con aportes destinados a la seguridad social" (Subrayado fuera de texto).

Respecto de la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: "Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y en virtud de lo establecido el inciso tercero del artículo 149 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019, los rendimientos financieros que generen los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación deben ser reintegrados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), salvo en los casos en los cuales la ley haya especificado lo contrario.

Por lo anterior, y dado que en el articulado de la Ley 2199 de 2022 no se especifica que los rendimientos financieros de los recursos aportados por la Nación hagan parte de los recursos propios de la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca, implica que los rendimientos financieros se deben reintegrar a la DGCPTN, por ello, en el momento en que se generen los rendimientos la Región registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando se efectúe el giro de los rendimientos a la DGCPTN, de acuerdo con lo indicado en el artículo 2.8.1.9.8. del Decreto 1068 de 2015, la Región debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

CONCEPTO No. 20241100000191 DEL 04-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de cuentas por pagar según el concepto de pago.

Doctor
 IVÁN JAVIER GÓMEZ MANCERA
 Subdirector Financiero
 Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053822 del 22 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“La Subdirección Financiera de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor, con ocasión del informe final de la Contraloría de Bogotá a la auditoria de regularidad de la vigencia 2022 generó hallazgos sobre los cuales nos comprometimos a hacer las indagaciones técnicas pertinentes a efectos de tomar las medidas conducentes a solucionar las situaciones que condujeron a que se configuraran las situaciones objeto de hallazgo, por lo cual, comedidamente solicito concepto de acuerdo con la siguiente contextualización:

ANTECEDENTES

La causación y cancelación de las cuentas por pagar según lo establecido en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la Contaduría General de la Nación, se registra utilizando las siguientes cuentas:

24 CUENTAS POR PAGAR

2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

240101 Bienes y servicios

240102 Proyectos de inversión (...)

De la misma forma, este catálogo también nos indica los diferentes códigos de cuentas contables que se deben utilizar, de acuerdo con el concepto de pago, por ejemplo, 249054 para cuentas por pagar de honorarios, 249053 cuentas por pagar de comisiones, sin hacer distinción al origen de los recursos, inversión o funcionamiento.

Es preciso indicar que el trámite tesoral en dichas cuentas no afecta la contabilidad ni los Estados Financieros de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.

HECHOS:

En la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. se efectúa la causación y cancelación de sus cuentas por pagar utilizando las cuentas 240101 y 240102 para pago a proveedores según corresponda el origen de los recursos, funcionamiento o inversión, (...) Igualmente, utiliza las cuentas contables de acuerdo con el concepto de pago, por ejemplo, 249054 para cuentas por pagar de honorarios, 249053 cuentas por pagar de comisiones, sin hacer distinción al origen de los recursos, inversión o funcionamiento.

La Entidad registra en el sistema interno contable las operaciones de causación y pago. Adicional y de forma paralela, utiliza el sistema SAP para el registro presupuestal y tesoral. Generalmente, el registro es idéntico en los códigos de las cuentas por pagar para SAP y para el sistema contable interno, sin embargo, hay casos en los que el pago tiene los dos tipos de recursos y el sistema SAP solo permite utilizar una cuenta 240101 o 240102, en tal caso, se registra la cuenta por pagar que utilice mayor proporción de recursos, inversión o funcionamiento.

Es preciso indicar que el trámite tesoral para dichas cuentas no afecta la contabilidad ni los Estados Financieros de la Secretaria General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., pero sí deben referirse las cuentas contables en los archivos planos a través de los cuales se efectúa la remisión de las cuentas previamente revisadas, liquidadas y causadas contablemente para el consecuente giro por parte de la Dirección Distrital de Tesorería (DDT) de la Secretaría Distrital de Hacienda (SHD), como resultado del cumplimiento de la estructura requerida al momento del cargue de cuentas en el aplicativo BogData para el giro en los días subsiguientes, con el cual quedan a disposición de la DDT. (...).

La Contraloría de Bogotá en el informe final de la Auditoría de Regularidad código No 37, PAD 2023, vigencia 2022, fecha octubre 2023, analizó el registro contable de unas cuentas por pagar, identificando:

(...)

La SGAMB contabilizó durante la vigencia 2022, los registros de las cuentas por pagar, en virtud de los contratos 726 y 807 de 2021, en las subcuentas contables 'Bienes y servicios' (240101) y 'Proyectos de inversión' (240102) de forma inadecuada.

(...) los cuales pertenecen a inversión, razón por la cual, las cuentas por pagar de dichos contratos se debieron registrar por la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'. (...)

(...) razón por la cual, las cuentas por pagar de dichos contratos se debieron registrar por la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'. Es decir, los saldos de los contratos

registrados en la subcuenta 240101 'Bienes y servicios', se debieron registrar en la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'.

No obstante, este y otros contados contratos tiene recursos tanto de funcionamiento como de inversión, razón por la cual es demasiado complejo efectuar una adecuada clasificación tanto en lo contable como en lo tesoral (...)

(...)

SOLICITUD CONCEPTO:

Dado lo mencionado previamente nos permitimos solicitar concepto respecto de:

- ¿Para el caso de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá - SGAMB, es de obligatorio cumplimiento acogerse a la discriminación referida de los pasivos para el caso de la subcuenta 240101 'Bienes y servicios' y de la subcuenta 240102 'Proyectos de inversión'? considerando que, en caso de los honorarios, como se mencionó, no existe tal discriminación en el catálogo de cuentas del marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno General. O, ¿sólo es de forzoso cumplimiento, para el caso de las entidades del orden nacional cuyo aplicativo está desarrollado, enfocado e integrado en lo presupuestal, lo contable y lo tesoral?
- ¿Técnicamente, se considera que los registros contables, en los estados financieros deben ser idénticos a los registros de las Cuentas por pagar en lo presupuestal, reconocidos a través de Bogdata, para efectos tesorales y que no afectan la contabilidad, para determinar la adecuada imputación contable?
- ¿Si, en el evento que, efectivamente deba observarse en detalle la clasificación de los montos de las cuentas por pagar en función de los recursos a los cuales estén asociados y por la condición mencionada no es viable efectuar dicha discriminación, ¿se afecta la razonabilidad de las cifras de dichas cuentas o se presenta la subestimación de unas y la sobre estimación de otras?"

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe las siguientes cuentas:

2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES: "Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos".

2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR: "Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores".

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2.

En primera instancia, es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Una misma transacción puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien; por lo que, los registros contables y presupuestales, pueden tener tratamientos distintos.

Ahora bien, desde la normativa contable y atendiendo a la descripción de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la entidad deberá reconocer las cuentas por pagar de conformidad con la naturaleza del concepto de pago con independencia del rubro presupuestal.

En consecuencia, dado que la inquietud radica para los servicios (honorarios, comisiones, servicios, etc.) adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, por cuanto la obligación puede ser reconocida en las subcuentas 240101-Bienes y servicios, 240102-Proyectos de inversión o 249054-Honorarios, deberá efectuarse el reconocimiento en la subcuenta que mejor represente el concepto de pago, es decir, en el caso de honorarios la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

No obstante, la CGN revisará las descripciones de las cuentas referidas y, de ser necesario, se ajustará el Catálogo General de Cuentas.

Pregunta 3.

La razonabilidad de las cifras no será afectada si la entidad, en el proceso de preparación de la información financiera de propósito general, atiende lo señalado en el Marco Conceptual (especialmente las características cualitativas de la información y las definiciones de los elementos de los estados financieros) y en la Norma de Cuentas por pagar, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 2024110000531 DEL 11-01-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública (Asuntos no contemplados en una clasificación específica) Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Forma de organización del proceso contable en las entidades territoriales Elaboración del informe anual de evaluación del control interno contable corresponde a los jefes de control interno o quienes hagan sus veces Agregación o reporte del informe anual de evaluación del control interno contable de las entidades territoriales.

Doctor
 ERASMO HEREDIA CELIS
 Profesional Universitario
 Oficina Asesora de Control Interno
 Municipio de Barrancabermeja
 Barrancabermeja, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010056852 del 11 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Si un municipio tiene consolidada toda su información contable y financiera, le puede trasladar responsabilidades contables a otras dependencias que tiene como objeto la compra de bienes y servicios y manejo de inventarios, ¿para el mismo municipio?

Las respuestas de las preguntas de la evaluación del control interno contable son de responsabilidad total de la entidad que tiene consolidada esta información o puede trasladar algunas preguntas a otra entidad de la administración municipal porque compran bienes y servicios y es el responsable del manejo de inventarios de los hechos económicos que adquiere”.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados. (...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión...(…)

5. INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN COMPLEMENTARIOS

Los instrumentos y guías de implementación del control interno contable corresponderán a los que adopte la entidad.

Adicional a la evaluación que se realiza con el propósito de preparar y suministrar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación, los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán evaluar permanentemente su grado de implementación y efectividad. En este sentido, en aras de la independencia con la que estos funcionarios hacen las respectivas evaluaciones, se podrán diseñar y utilizar instrumentos complementarios; no obstante, el formulario de evaluación que se reporta a la Contaduría General de la Nación es el que se indica en el presente manual” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar

por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros”.

La Resolución 411 de 2023 por la cual se establece la información a reportar, los requisitos, plazos y características de envío a la Contaduría General de la Nación y se deroga la Resolución 706 de 2016, señala:

“ARTÍCULO 11°. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CGN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Resolución reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

(...)

PARÁGRAFO 1. El representante legal y el contador público que tengan a su cargo la contabilidad de una entidad pública y la agregación de la información de otras entidades públicas y organismos sin personería jurídica, adoptarán los criterios administrativos y operativos internos que consideren necesarios para efectos de elaborar, de forma oportuna, los formularios agregados de las categorías ICPC y BDME para reportarlos a la CGN, en las fechas definidas en el presente artículo.

Así mismo, para el reporte de la categoría ECIC, la responsabilidad en las entidades públicas de la agregación corresponde al representante legal y al jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

De conformidad con lo anterior, si la entidad territorial organizó su proceso contable de forma separada en unidades contables, estas últimas deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central, lo cual incluye la elaboración del informe anual de control interno contable.

Bajo este escenario, respecto a la agregación del informe anual de control interno contable referido, se tiene que conforme a lo señalado en el párrafo 1º del artículo 11 de la Resolución 411 de 2023, para el reporte de la categoría Evaluación del Control Interno Contable, la responsabilidad de la agregación corresponde al representante legal y al jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

Ahora bien, si la entidad territorial organizó su proceso contable en la forma de contabilidad centralizada, o si de común acuerdo con las entidades de que trata la situación referida en el numeral 3.3. de la Norma decidieron llevar su contabilidad de esta forma, será la entidad territorial la que elabore la información contable, lo cual incluye la elaboración del informe anual de control interno contable por parte del jefe de su oficina de control interno o quien haga sus veces.

Sobre el particular, es preciso señalar que el hecho de que una entidad contable pública lleve a cabo su proceso en forma de contabilidad centralizada, no quiere decir que las demás áreas o dependencias de la entidad se desentiendan del proceso contable, debido a que, conforme a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por los representantes legales de las entidades.

Lo anterior, en atención a que el proceso contable de las entidades está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo en la misma. De allí que todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

Por otro lado, es preciso señalar que la CGN no puede establecer qué responsabilidades le puede asignar la entidad contable pública a sus dependencias, por cuanto ello deberá evaluarlo la misma entidad teniendo en cuenta los manuales establecidos para el efecto o normativa que regule el particular.

CONCEPTO No. 20241100003341 13-02-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reporte de operaciones recíprocas por obras recibidas por impuestos, en virtud del artículo 238 de la ley 1819 de 2016.

Doctora

JULIETH CONSUELO QUEVEDO GUTIÉRREZ

Jefe de la Coordinación de la Contabilidad de la Función Recaudadora (A)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010059372 del 28 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de dar respuesta a la solicitud efectuada por el Ministerio de Transporte mediante la comunicación con radicado 20235001276651 del 20 de noviembre de 2023, en la cual nos solicita de manera respetuosa actualizar los registros de la cuenta 572290 OTRAS OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO que afecta las operaciones recíprocas y se traslade al propietario beneficiario de la obra (entes territoriales) los conceptos cargados por la DIAN a ese Ministerio, nuevamente solicitamos aclaración sobre los siguientes temas, los cuales se establecieron como compromiso por parte de la CGN en consideraciones de la mesa de trabajo convocada por su entidad el 20 de noviembre de 2023:

1. De acuerdo con los conceptos emitidos por la CGN con respecto procedimiento contable del pago de impuestos con obras, en virtud del artículo 238 de la ley 1819 de 2016, corresponde a las entidades competentes certificar el recibido a satisfacción de las obras y así mismo registrarlas en su Inventario y entregarlas a los beneficiarios finales.

2. Teniendo en cuenta que el Ministerio de Transporte informa que mediante el artículo 2 del Decreto 1292 de 2021 `Por el cual se modifica la estructura del INVIAS` se determinó que tenía como función: (...) llevar a cabo todas las acciones relacionadas con: la contribución nacional de valorización, obras por impuestos, regalías, cooperación, de

conformidad con la normatividad vigente y/o lineamientos del Ministerio de Transporte`.
(Negrilla fuera de texto)

Así mismo, manifiesta que profirió la Resolución 20223040005775 el 7 de febrero de 2022`
`Por la que establece los lineamientos generales para la evaluación de viabilidad, ejecución, ajuste y recibo de los proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obra por impuestos`, donde establece que el INVIAS:

(...) Artículo 6. Suscripción, delegación, supervisión, condiciones del convenio.

Cuando el contribuyente se haya vinculado al mecanismo de obras por impuestos, a través de la opción convenio, este será suscrito por las entidades adscritas al Ministerio de Transporte o CORMAGDALENA, en razón a la tipología del proyecto a realizar, (...)

Parágrafo 1. La entidad suscriptora del convenio actuara como delegatario del Ministerio de Transporte como entidad nacional competente, para todos los efectos establecidos en la presente resolución y el Decreto 1625 de 2016`.

Con base en las citadas normas el Ministerio de Transporte aclara que le corresponde al INVIAS, realizar el recibo y entrega de las obras construida y efectuar las certificaciones de entrega de la obra totalmente construida y en condiciones de uso y/o funcionamiento, en el marco del mecanismo de obras por impuestos.

Teniendo en cuenta que la DIAN emitió las resoluciones conforme a las certificaciones emitidas por la entidad competente, que para el caso de los saldos objeto de la solicitud del Ministerio de Transporte, estas fueron elaboradas a partir de las certificaciones emitidas directamente por este ministerio y en efecto, las operaciones fueron reportadas en el formulario de operaciones reciprocas con el código de consolidación del Ministerio de Transporte, de acuerdo con lo establecido en el concepto 20221100002681 expedido por la Contaduría General de la Nación y de ser viable lo informado sobre la competencia del INVIAS aplicaría a futuro para el reporte de estas operaciones.

Aunado a lo anterior, la información sobre la delegación de la función de entidad competente al INVIAS fue dada a conocer a la DIAN en la mesa de trabajo del 20 de noviembre de 2023 y de manera formal por medio del oficio con radicado 20235001276651 del 20 de noviembre notificado a través del correo electrónico el 7 de diciembre de 2023.

En consecuencia, sobre la situación expuesta solicitamos amablemente se aclare la entidad con la cual se deben reportar estas operaciones recíprocas, dado que la DIAN emite las resoluciones a partir de las certificaciones emitidas por las entidades competentes conforme a lo establecido en las normas que lo regulan, y el Ministerio de Transporte ha certificado las obras que soportan las resoluciones expedidas por la DIAN, (...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTICULO 9o. DELEGACION. Las autoridades administrativas, en virtud de lo dispuesto en la Constitución Política y de conformidad con la presente ley, podrán mediante acto de delegación, transferir el ejercicio de funciones a sus colaboradores o a otras autoridades, con funciones afines o complementarias.

Sin perjuicio de las delegaciones previstas en leyes orgánicas, en todo caso, los ministros, directores de departamento administrativo, superintendentes, representantes legales de organismos y entidades que posean una estructura independiente y autonomía administrativa podrán delegar la atención y decisión de los asuntos a ellos confiados por la ley y los actos orgánicos respectivos, en los empleados públicos de los niveles directivo y asesor vinculados al organismo correspondiente, con el propósito de dar desarrollo a los principios de la función administrativa enunciados en el artículo 209 de la Constitución Política y en la presente ley.

PARAGRAFO. Los representantes legales de las entidades descentralizadas podrán delegar funciones a ellas asignadas, de conformidad con los criterios establecidos en la presente ley, con los requisitos y en las condiciones que prevean los estatutos respectivos.

(...)

ARTICULO 12. REGIMEN DE LOS ACTOS DEL DELEGATARIO. Los actos expedidos por las autoridades delegatarias estarán sometidos a los mismos requisitos establecidos para su expedición por la autoridad o entidad delegante y serán susceptibles de los recursos procedentes contra los actos de ellas.

La delegación exime de responsabilidad al delegante, la cual corresponderá exclusivamente al delegatario, sin perjuicio de que en virtud de lo dispuesto en el artículo 211 de la Constitución Política, la autoridad delegante pueda en cualquier tiempo reasumir la competencia y revisar los actos expedidos por el delegatario, con sujeción a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, respecto de los proyectos de inversión financiables a través de Obras por Impuestos, señala:

“ARTÍCULO 1.6.5.2.3. Entidad nacional competente frente a los proyectos. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según el objeto del proyecto, serán las siguientes:

1. Infraestructura vial: El Ministerio de Transporte.

(...)

Los Ministerios de que trata el presente artículo podrán ejercer directamente o delegar en las entidades adscritas o vinculadas las funciones de que trata el presente título.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.3. Entrega y recepción de la obra. Cumplidos los términos inicialmente previstos en el cronograma y/o de los correspondientes a las ampliaciones, la gerencia del proyecto en conjunto con el contribuyente, realizaran entrega formal y material de la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento a la entidad nacional competente, adjuntando el informe final de la interventoría, para que esta certifique el recibo a satisfacción.

(...)

Con cada entrega, la interventoría deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción, señalando el valor correspondiente a la obra o mantenimiento recibido, y realizar la respectiva entrega a la entidad nacional competente.

En cualquier caso, la entidad nacional competente deberá informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 1292 de 2021, por el cual se modifica la estructura del Instituto Nacional de Vías - INVIAS, señala:

“ARTÍCULO 2º. FUNCIONES DEL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS - INVÍAS. Para el cumplimiento de sus objetivos el Instituto Nacional de Vías - INVÍAS, desarrollará las siguientes funciones generales:

(...)

2.10 Llevar a cabo todas las acciones relacionadas con: la contribución nacional de valorización, obras por impuestos, regalías, cooperación, de conformidad con la normatividad vigente y/o los lineamientos del Ministerio de Transporte” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, la Resolución 20223040005775 de 2022 del Ministerio de Transporte, por la cual se establecen los lineamientos generales para la evaluación de viabilidad, ejecución,

ajuste y recibo de los proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obras por impuestos, establece:

“Artículo 4.- Competencia. El concepto sobre la viabilidad técnica y financiera de las iniciativas o proyectos será emitido dentro del marco de sus competencias, por las siguientes dependencias del Ministerio de Transporte y/o entidades adscritas al mismo, así:

(...)

2. El Instituto Nacional de Vías -INVIAS-:

a. Las iniciativas o proyectos relacionados con el modo carretero de la Red Vial no concesionada a cargo de la Nación.

b. Las iniciativas o proyectos sobre la red terciaria existente en el Territorio Nacional.

c. Las iniciativas o proyectos de los modos fluvial no concesionados.

(...)

Artículo 6. Suscripción, delegación, supervisión y condiciones del Convenio. Cuando el contribuyente se haya vinculado al mecanismo de obras por impuestos, a través de la opción convenio, este será suscrito por las entidades adscritas al Ministerio de Transporte o CORMAGDALENA, en razón a la tipología del proyecto a desarrollar, así:

(...)

2. El Instituto Nacional de Vías -INVIAS-:

a. Los proyectos relacionados con el modo carretero de la Red Vial no concesionada a cargo de la Nación.

b. Los proyectos sobre la red terciaria existente en el Territorio Nacional.

c. Los proyectos de los modos fluvial no concesionados.

d. Todos los proyectos de infraestructura relacionados con el sector transporte de carácter departamental y urbanas.

(...)

Parágrafo 1. La entidad suscriptora del convenio actuará como delegatario del Ministerio de Transporte como entidad nacional competente, para todos los efectos establecidos en la presente resolución y el Decreto 1625 de 2016.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

El Concepto N° 20221100002681 del 09 de febrero de 2022 emitido a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), concluyó lo siguiente sobre el tratamiento contable de las obras recibidas por impuestos, en virtud del artículo 238 de la ley 1819 de 2016:

“(...) las entidades nacionales competentes asumen los riesgos significativos inherentes a la titularidad jurídica de la obra producto de los proyectos de inversión para las ZOMAC, durante el periodo que transcurra entre la recepción de la obra del contribuyente y la entrega a la entidad beneficiaria. Por lo tanto, las entidades nacionales competentes deben reconocer la obra recibida, mediante el débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y el crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por su parte, la DIAN, una vez se configuren las condiciones establecidas en el artículo 1.6.5.4.1. del Decreto 1625 de 2016, dará de baja en cuentas la cuenta por cobrar relacionada, mediante un débito de la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito de la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, en la que tenga reconocida la obligación tributaria, por el valor certificado por la entidad nacional competente.

(...)

Así las cosas, se deben reportar como operaciones recíprocas las siguientes dos transacciones: i) el gasto por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por la DIAN y el ingreso por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por las entidades nacionales competentes; y ii) el gasto por transferencia reconocido por las entidades nacionales competentes y el ingreso por transferencia reconocido por las entidades beneficiarias” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En virtud del artículo 9º de la Ley 489 de 1998 y lo señalado por el artículo 1.6.5.2.3 del Decreto 1915 de 2017 los Ministerios podrán ejercer directamente como entidades nacionales competentes o pueden delegar las funciones que le otorga la norma en referencia a entidades adscritas o vinculadas a ellos.

Así las cosas, por medio del Decreto 1292 de 2021, el Ministerio de Transporte delegó al Instituto Nacional De Vías – INVÍAS, todas las acciones relacionadas con las obras por impuestos, y de esta manera, a través de la Resolución 20223040005775 de 2022 del Ministerio de Transporte, se establecieron los lineamientos generales para el proceso de proyectos de infraestructura de transporte susceptibles de ser financiados mediante el mecanismo de obras por impuestos.

De conformidad con lo anterior, con la entrada en vigencia del Decreto 1292 de 2021, le corresponde al Instituto Nacional De Vías – INVÍAS, como entidad delegada del Ministerio de Transporte, ejercer las acciones delegadas relacionadas con las obras por impuestos. No obstante, en virtud de lo establecido en el artículo 12 de la Ley 489 de 1998, la autoridad delegante puede en cualquier tiempo reasumir las funciones delegadas y revisar los actos expedidos por el delegatario.

En este sentido y en atención al artículo 1.6.5.3.5.3. del DUR 1625 de 2016, una vez se realice la recepción de la obra por parte de la entidad nacional competente, que para este caso podrá ser el Ministerio de Transporte o INVÍAS, dadas las facultades señaladas en el párrafo anterior; la entidad competente deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción de las obras por impuestos e informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, quien se encargará de realizar el proceso de extinción de la obligación tributaria del contribuyente.

Por lo anterior, las operaciones recíprocas relacionadas con el gasto por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por la DIAN y el ingreso por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por la entidad nacional competente, se efectuará con la entidad nacional competente que ejerza la función asignada o delegada en su momento y que es a quien le corresponde expedir el certificado de recibido a satisfacción de la obra.

CONCEPTO No. 20241100011101 DEL 22-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Distribución de excedentes financieros.

Doctor
 JOSÉ RICARDO ROMERO AVILEZ
 Responsable del área contabilidad
 Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010010532 del 20 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Fonceo al cierre de la vigencia 2021 presentó un excedente fiscal, el cual cuando se recibieron los recursos en esa vigencia fiscal afectó el presupuesto de ingresos y generó un ingreso. En el momento que los ingresos o recaudos superan el valor que se presupuestó recibir, genera que se presente un excedente de Tesorería, recursos que si no son utilizados para respaldar compromisos en la siguiente vigencia, quedan disponibles para ser utilizados de acuerdo a lo que apruebe el CONFIS atendiendo la solicitud específica de la entidad. Dicho excedente se solicitó a la Secretaría Distrital de Hacienda y al CONFIS para que fuera autorizado su utilización como fuente de financiación para el pago de cesantías y trasladar estos recursos al patrimonio autónomo que respalda la reserva del pasivo de cesantías. esta solicitud se realizó mediante oficio ID 448234 del 18 de febrero de 2022

Mediante oficio No. 2-2022-42012 del 27 de abril de 2022 la Secretaria Técnica del Consejo Distrital de Política Económica y Fiscal – CONFIS comunica al Secretario Distrital de Hacienda reasignar los excedentes financieros a cada uno de los Establecimientos Públicos que los generó para ser utilizados en la vigencia 2022 o su incorporación en el Presupuesto de las respectivas entidades dentro del proceso de programación presupuestal 2023.

Por lo mencionado, se procedió a incorporar al presupuesto 2023 el excedente fiscal del 2021 por valor de \$1.106.430.404 y trasladado al patrimonio autónomo de Cesantías en

la vigencia 2023, generando un registro en el gasto correspondiente teniendo en cuenta que este valor fue producto de ingresos recibidos y registrados en la vigencia 2021.

Pregunta:

Cuál es el tratamiento contable del uso de los recursos provenientes de los excedentes fiscales de 2021 en la vigencia 2023, toda vez que se hace necesario girarlos al patrimonio autónomo que se tiene previsto para financiar el pago de cesantías retroactivas?”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la siguiente manera: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”. Además, establece que se debita con “3- El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos” y se acredita con “1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos” (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES de la siguiente manera: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. Además, establece que se debita con “2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones para efectos de la contabilidad financiera, deberá registrar la asignación de los excedentes financieros a favor de cada una de las entidades o establecimientos públicos que los generó mediante un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20241100011191 DEL 26-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuenta contable para registrar el ingreso derivado de lo establecido en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.
2	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuenta contable para registrar el gasto derivado de lo establecido en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

Doctora
 PATRICIA OVALLE GIRALDO
 Subdirector Técnico
 Ministerio de Educación Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010012312 del 29 de febrero de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Indeportes Antioquia, recibe ingresos de las Empresas Industriales y comerciales del Estado (EICE) en virtud de lo estipulado en la ordenanza 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998.

Dichos recursos se están reconociendo contablemente por parte de Indeportes Antioquia en el código contable

(...)

4.4.28.02 Para proyectos de Inversión

(...)

En el proceso de conciliación de operaciones recíprocas con la Fábrica de Licores de Antioquia, que es una de las entidades que nos transfiere recursos en virtud de las ordenanzas 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998, se pudo evidenciar que esta Entidad dichas transferencias las reconoce contablemente en el siguiente código contable

(...)

5.1.20.26 Contribuciones

(...)

Agradecemos desde la CGN analizar la situación con fundamento en las ordenanzas 25E del 02 de octubre de 1997, modificada por la ordenanza No. 39 del 28 de diciembre de 1998, y desde su conocimiento y doctrina contable nos indicaran por favor cual debería ser el código contable utilizado para ambas Entidades (...)"

CONSIDERACIONES

La Sentencia C-293/20 de la Corte Constitucional establece:

"44. Para la Corte, las contribuciones especiales tienen como fundamento '(...) la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta' (...) tienen como finalidad: '(...) la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad.'

De esta manera, el rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal. Aquellas, se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo" (subrayados fuera de texto).

Por su parte, la Ordenanza Número 25E de 1997 de la Gobernación de Antioquia, por medio de la cual se establecen criterios para la asignación y ejecución de los presupuestos de promoción y publicidad de las empresas industriales, comerciales y los establecimientos públicos del orden departamental, señala:

"CONSIDERANDO:

-Que las actividades deportivas constituyen un instrumento publicitario de primer orden por su cobertura, impacto y amplia difusión.

-Que las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales han realizado promoción y publicidad con fundamento en las actividades deportivas, con rentabilidad y eficacia para sus productos e imagen corporativa.

(...)

ORDENA:

ARTÍCULO PRIMERO: Establecer como criterio de asignación y ejecución presupuestal, en las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales, destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa y/o de sus productos comerciales.

ARTÍCULO SEGUNDO: El Instituto de Deportes de Antioquia "INDEPORTES ANTIOQUIA", elaborará anualmente un portafolio de eventos para su comercialización, este será la base para que las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales decidan sobre las inversiones publicitarias y promocionales según el criterio establecido en el Artículo Primero" (subrayados fuera de texto).

Asimismo, la Ordenanza No. 39 de 1998, por la cual se adiciona la Ordenanza 25E del 2 de octubre de 1997 y se dictan otras disposiciones", establece:

"ARTÍCULO PRIMERO: Modifíquese el artículo primero de la Ordenanzas 25E del 2 de octubre de 1997, así: establecer como criterio de asignación y ejecución presupuestal en la Asamblea Departamental: nivel central, Empresas Industriales y Comerciales, establecimientos públicos y la Fábrica de Licores de Antioquia, destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa y/o de sus productos comerciales" (subrayados fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, indica que la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS "Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 418 y 442 de 2023, establece que la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, "Representa el valor de los impuestos,

contribuciones y tasas causados a cargo de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales”.

CONCLUSIONES

La Sentencia C-293/20 de la Corte Constitucional establece que las contribuciones especiales tienen como fundamento la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta, es decir, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos a causa de inversiones públicas realizadas por el Estado.

Por su parte, de acuerdo con los considerandos de la Ordenanza Número 25E de 1997 de la Asamblea Departamental de Antioquia, las empresas industriales y comerciales y los establecimientos públicos departamentales han realizado promoción y publicidad con fundamento en las actividades deportivas, las cuales constituyen un instrumento publicitario de primer orden por su cobertura, impacto y amplia difusión.

Así pues, a través de la Ordenanza No. 39 de 1998 se obliga a la Fábrica de Licores de Antioquia, a destinar en actividades deportivas no menos del 20% de sus presupuestos de promoción y publicidad corporativa o de sus productos comerciales, lo cual cumple con la definición de contribución dada por la Corte Constitucional al compensar con este aporte al Departamento por la realización de publicidad durante las actividades deportivas llevadas a cabo.

Dado lo anteriormente expuesto los ingresos recibidos por Indeportes Antioquia deben registrarse en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, mientras que la Fábrica de Licores de Antioquia debe registrar este gasto en la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

CONCEPTO No. 20241120004051 DEL 13-03-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico (Asuntos no contemplados en una clasificación específica) Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Corrección de errores por la inadecuada aplicación de lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015. Reconocimiento de bienes como activos. Actualización del valor de los bienes inmuebles, con posterioridad a su reconocimiento.

Doctora
 SANDRA MILENA BENJUMEA LÓPEZ
 MARIA YANETH SALCEDO SOLANO
 Secretaria de Hacienda
 Montenegro
 Montenegro, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010057652 del 14 de diciembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Al determinar saldos iniciales para el inicio de la Vigencia 2018, se avaluaron los bienes que reportó la Dirección Administrativa, estos se incorporaron a los Estados Financieros como saldos iniciales basados en este avalúo.

En la actualidad se está llevando a cabo el proceso de avalúos por sectores (por el alto costo que esto representa), producto de esto y con el fin de resolver interrogantes planteados por la Directora Administrativa del Municipio, se requiere resolver algunas dudas tales como:

1. Bienes que están incorporados en los Estados Financieros pero no pertenecen, ni están bajo el control, ni se generan beneficios a favor del Municipio. Se requiere saber el procedimiento a seguir para retirar estos bienes de los incorporados en saldos iniciales.
2. Cuál es el tratamiento contable adecuado para tratar los predios ubicados en zona de alto riesgo, ya que no son bienes de los cuales se pueda obtener algún beneficio, ni tampoco son objeto de tradición o destinación al desarrollo de una actividad propia del Estado por el riesgo que representa.
3. Cuál es el tratamiento aplicable a los bienes clasificados como baldíos.
4. Cuál es el tratamiento que se le debe dar a los bienes para ajustar el valor de acuerdo a los nuevos avalúos, teniendo en cuenta que el avalúo en estos momentos es referente para evaluar deterioro y vidas útiles, y no para realizar valorizaciones”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en relación con la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señaló:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan en contratos de arrendamiento financiero”.

Ahora bien, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, dispone:

“1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

4. Las entidades que conforman el sector público colombiano desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas, entre otros aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos, tales como la salud y la educación; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos; el mantenimiento del orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, y el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación, intervención y participación en la actividad económica. En términos generales, la acción estatal busca promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

5. Las entidades del sector público colombiano cumplen funciones de cometido estatal, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características del entorno constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal.

(...)

1.2. Entorno económico

(...)

21. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, en la estabilidad y el crecimiento económico y en el nivel de bienestar de la sociedad. Los bienes y servicios que provee la acción gubernamental incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, administración de justicia, seguridad nacional y servicios de defensa” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

(...)

62. Cuando la entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que reflejen el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Ejemplos de estos bienes son los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en

general, los activos utilizados para suministrar bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos." (Subrayado fuera de texto).

Además, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, modificadas mediante las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a sus inquietudes es necesario precisar que el Marco Conceptual para del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

El control de un activo es el que otorga, entre otros, un derecho a usar un bien para prestar servicios, ceder su uso a un tercero, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización o recibir una corriente de flujos de efectivo. Para su determinación se tienen en cuenta aspectos como la titularidad legal, aunque no es necesariamente suficiente; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Pregunta 1:

El Instructivo 002 de 2015 contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y establecía que su aplicación se realizaría por una única vez durante el periodo del 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, con la elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado. Por lo que, era responsabilidad del Municipio establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo marco de regulación contable.

En ese sentido, la entidad debió haber realizado las actividades necesarias para incorporar, dar de baja, reclasificar o medir los elementos de los estados financieros como las propiedades, planta y equipo, inventarios, bienes de uso público, entre otros.

Por lo anterior, si tras la evaluación realizada por la entidad, esta evidencia que existe en la información financiera bienes que no cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual, deberá corregir el error contable atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; para lo cual debitará las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditará la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Además, se precisa que, en el momento de hacer la corrección, la entidad evaluará la materialidad del error y, si este es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para efectos de presentación de la información comparativa afectada; si por el contrario el error es inmaterial, no se requerirá la reexpresión retroactiva.

Pregunta 2:

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública precisa que las entidades que conforman el sector público buscan promover el beneficio de la sociedad en su conjunto, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

En este orden de ideas, los bienes y servicios que proveen las entidades de gobierno deben contribuir a la consecución de sus objetivos. En el cumplimiento de los objetivos, las entidades desarrollan funciones de cometido estatal relacionadas con la preservación del medio ambiente, la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, la salud, la educación, el bienestar y mantenimiento del orden, entre otros.

Ahora bien, para determinar si un recurso es un activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, todos los elementos contenidos en la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación

de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Dentro de los elementos del Marco Conceptual se encuentra el potencial de servicio, que corresponde a la capacidad que tiene el recurso, de prestar servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

En este sentido, es la entidad territorial quien deberá evaluar si los predios ubicados en zona de alto riesgo cumplen con la definición de activo del Marco Conceptual.

Si la entidad territorial define que los predios ubicados en zona de alto riesgo contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad, generan un potencial de servicio a la comunidad, no necesariamente beneficios económicos, y se tiene el control de estos bienes, deberá reconocerlos en su información financiera en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS, que mejor represente el hecho.

De otra manera, si la entidad define que los predios no cumplen con la definición de activo no deberá reconocerlos.

Pregunta 3:

Para saber si los terrenos baldíos deberán ser reconocidos en la información financiera, la entidad deberá atender a la definición de activo incorporada en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Si la entidad territorial define que los terrenos baldíos cumplen con la definición de activo, deberá reconocerlos en su información financiera en la subcuenta 163701-Terrenos de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. De otra manera, si la entidad define que los predios no cumplen con la definición de activo no deberá reconocerlos.

Pregunta 4:

Los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, con posterioridad al reconocimiento inicial deberán ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin. Tampoco es procedente realizar avalúos con el fin de aumentar la vida útil de un bien.

Ahora bien, el costo de un activo se puede incrementar únicamente para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. En ese orden de ideas, el marco normativo no contempla la actualización del costo de dichos elementos.

En consecuencia, se debe reconocer un mayor valor del bien por efecto de la revalorización con el fin de seguir depreciándolo, dado que la Norma no lo contempla. Lo que la Norma de propiedades, planta y equipo sí establece es que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20241100011481 DEL 02-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación.

Doctora
 CLARA INÉS MÁRQUEZ VÁSQUEZ
 Directora (Ad Hoc)
 Región Metropolitana Bogotá- Cundinamarca
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231400053372 del 20 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la solicitud se señala:

“Dadas las competencias de la Contaduría General de la Nación, esta entidad respetuosamente se permite solicitar concepto respecto del manejo contable de los rendimientos financieros de recursos, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

El Acto Legislativo 02 de 2020, que modificó el artículo 325 de la Constitución Política, creó la Región Metropolitana Bogotá-Cundinamarca y ordenó su reglamentación, misma que se hiciera a través de la Ley 2199 del 2022, por la cual se expidió el régimen especial de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca.

La citada Ley 2199 de 2022 estableció en el artículo 35 que el patrimonio y rentas de la entidad se encuentra conformado de la siguiente manera:

- a) Los recursos del Presupuesto General de la Nación que de acuerdo con la disponibilidad pueden destinarse para la Región Metropolitana;
- b) Los recursos provenientes de impuestos, tasas, contribuciones, tarifas, derechos, multas, permisos o cualquier otro ingreso que perciba en ejercicio de sus competencias;
- c) Los aportes que, con destino a la financiación para el ejercicio de las competencias de la Región Metropolitana, realicen las entidades territoriales que la conforman;

- d) Los ingresos que reciba en desarrollo de sus competencias, convenios y contratos, incluidos los de cofinanciación de infraestructura;
- e) Las sumas que reciba por la prestación de servicios;
- f) Los recursos del Sistema General de Regalías cuando la Región Metropolitana sea designada como entidad ejecutora de recursos del SGR, debiendo realizar la ejecución presupuestal y financiera como lo dispone el Artículo 27 de la Ley 2056 de 2020 o la norma que la modifique, adicione o sustituya, previo cumplimiento del ciclo de proyectos de inversión de los que trata dicha Ley y sus reglamentaciones;
- g) Los recursos que permitan la financiación de pactos territoriales, contratos plan o el mecanismo que haga sus veces;
- h) La administración de fondos de inversión para el cumplimiento de sus competencias;
- i) El producto del rendimiento de su patrimonio o de la enajenación de sus bienes;
- j) Los recursos que establezcan las leyes, ordenanzas y acuerdos;
- k) Las donaciones que reciba de entidades públicas o privadas;
- l) Los demás recursos que las leyes pudieran asignar.

Dado que el artículo 42 determina que: ‘...la Nación anualmente aportará, en calidad de transferencia no condicionada y de libre destinación, a la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca, una suma no inferior a SETENTA Y CINCO MIL MILLONES DE PESOS (75.000.000.000) a partir de la vigencia del presupuesto del 2023. El monto anterior, aumentará anualmente en un porcentaje igual al índice de Precios al Consumidor (IPC) del año inmediatamente anterior’, desde la Región se considera necesario precisar si los rendimientos financieros que se generen producto de este recurso hacen parte del patrimonio de la Entidad, en aplicación de lo dispuesto en el literal i) del artículo 35 de la citada Ley 2199 de 2022. En caso contrario, cuál es el tratamiento que debería darse a los mismos”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, decreta:

“ARTÍCULO 149. ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE RECURSOS PÚBLICOS. <Artículo modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación transferidos a entidades financieras no podrán tener como objeto proveerlas de fondos sino atender los compromisos y obligaciones en desarrollo del objeto de las apropiaciones presupuestales.

(...)

Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación deben consignarse en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, con excepción de aquellos rendimientos en los que la Ley haya determinado específicamente su tratamiento.

Cuando los negocios fiduciarios utilicen la creación de subcuentas, subprogramas, subproyectos, o cualquier otra modalidad de clasificación, deberán implementar de manera temporal la unidad de caja, sin afectar los derechos de los beneficiarios del negocio jurídico, para buscar eficiencia en el manejo de los recursos que les sitúa la Nación.

PARÁGRAFO 1o. Además de lo dispuesto en los incisos primero y segundo del artículo 261 de la Ley 1450 de 2011, las entidades estatales del orden nacional que administren contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico, podrán formar parte del Sistema de Cuenta Única Nacional.

PARÁGRAFO 2o. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional podrá administrar excedentes de liquidez de entidades estatales de cualquier orden a través de depósitos en administración, de conformidad con la reglamentación que expida el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

PARÁGRAFO 3o. Lo establecido en el inciso segundo de la presente disposición aplicará de manera especial para los recursos del Fondo de Reserva para la Estabilización de la Cartera Hipotecaria (FRECH) de que tratan los artículos 48 y 49 de la Ley 546 de 1999 y el artículo 88 de la Ley 1151 de 2017, así como para los recursos del Subsidio de Vivienda de Interés Social Rural (SVISR) depositados por el Banco Agrario, de conformidad con lo establecido en el Capítulo 1 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1071 de 2015 y sus normas modificatorias" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

"Artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros. Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben ser consignados en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional en el mes siguiente de su recaudo. Se exceptúan los rendimientos financieros generados con aportes destinados a la seguridad social" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y en virtud de lo establecido el inciso tercero del artículo 149 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019, los rendimientos financieros que generen los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación deben ser reintegrados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPN), salvo en los casos en los cuales la ley haya especificado lo contrario.

Por lo anterior, y dado que en el articulado de la Ley 2199 de 2022 no se especifica que los rendimientos financieros de los recursos aportados por la Nación hagan parte de los

recursos propios de la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca, implica que los rendimientos financieros se deben reintegrar a la DGCPTN, por ello, en el momento en que se generen los rendimientos la Región registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando se efectúe el giro de los rendimientos a la DGCPTN, de acuerdo con lo indicado en el artículo 2.8.1.9.8. del Decreto 1068 de 2015, la Región debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20241100011831 DEL 05-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera de la entidad. Posibilidad de que los libros de contabilidad se conserven impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar.

Doctora
 LEONOR OSORIO MAYORGA
 Profesional Especializado
 Oficina de Control Interno
 Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010014462 del 12 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a la Evaluación del Control Interno Contable y atendiendo las precisiones realizadas al informe, de manera respetuosa me permito solicitar de su concepto a:

Recomendación en el informe por parte de la Oficina de Control Interno del INMLCF

Establecer indicadores pertinentes al proceso contable para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad.

Respuesta:

Para las Entidades de Gobierno establecidas en el marco normativo fijado por la Resolución 533 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, no se definen indicadores financieros desde lo contable para evaluar la salud financiera, la capacidad de desarrollo o detectar a tiempo problemas de financiamiento, pues existen varias razones:

1- El Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses es una entidad que devenga sus ingresos del Presupuesto General de la Nación y los recursos que ingresan están amparados desde la Ley de Presupuesto, no desde el mercado.

2- Por ser una entidad de servicios y su mayor gasto es la nómina, no es procedente destinar esos recursos a fortalecer el capital fiscal de la entidad.

3- Por ser una entidad del Presupuesto Público Nacional, es el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el que garantiza el pago de sus acreencias y no es necesario ni permitido "buscar" fuentes de financiación y/o apalancamiento que lleven a mantener una estructura financiera convencional equiparada con el sector privado, es decir, fijar un nivel de equilibrio financiero entre sus activos, sus acreencias y el patrimonio.

4-El Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses es una entidad pública que no genera rentabilidad financiera.

5- Los recursos financieros se deben medir desde la ejecución presupuestal, que es la que permite hacer seguimiento a los presupuestos asignados y su "inversión"

6- Los indicadores de rotación de cuentas por cobrar o inventarios, no son indicadores de la salud financiera de la entidad, pues su recuperación (cuentas por cobrar) están destinados a ser reintegrados a la Dirección del Tesoro Nacional. Por su parte, la rotación de inventarios no está definida como la oportunidad de volver dinero en efectivo a los inventarios disponibles.

No quiere decir lo anterior, que estos indicadores no sean necesarios, solo que tales indicadores miden es la gestión de las Oficinas de Personal (incapacidades) y Jurídica (sanciones e incapacidades), pasando del concepto de indicadores financieros a indicadores de gestión.

Todo lo expuesto indica que a la estructura contable de la entidad no le aplican indicadores de liquidez, endeudamiento, rentabilidad o eficiencia financiera.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que uno de los puntos de la evaluación que nos atañe, es:

1.2.3.1.8	26. SE UTILIZA UN SISTEMA DE INDICADORES PARA ANALIZAR E INTERPRETAR LA REALIDAD FINANCIERA DE LA ENTIDAD?
1.2.3.1.9	26.1. LOS INDICADORES SE AJUSTAN A LAS NECESIDADES DE LA ENTIDAD Y DEL PROCESO CONTABLE?
1.2.3.1.10	26.2. SE VERIFICA LA FIABILIDAD DE LA INFORMACIÓN UTILIZADA COMO INSUMO PARA LA ELABORACIÓN DEL INDICADOR?

1. ¿Cómo se sustenta o bajo que marco normativo se fundamenta que a la entidad no le aplican indicadores de liquidez, endeudamiento, rentabilidad o eficiencia financiera para interpretar la realidad financiera de la entidad?

Siguiendo la línea en los puntos establecidos en la mencionada evaluación:

1.2.1.3.1019. LOS LIBROS DE CONTABILIDAD SE ENCUENTRAN DEBIDAMENTE SOPORTADOS EN COMPROBANTES DE CONTABILIDAD?
1.2.1.3.1119.1. LA INFORMACIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD COINCIDE CON LA REGISTRADA EN LOS COMPROBANTES DE CONTABILIDAD?
1.2.1.3.1219.2. EN CASO DE HABER DIFERENCIAS ENTRE LOS REGISTROS EN LOS LIBROS Y LOS COMPROBANTES DE CONTABILIDAD, ¿SE REALIZAN LAS CONCILIACIONES Y AJUSTES NECESARIOS?

Se pregunta,

2. ¿Es de obligatoriedad que la entidad tenga los libros de contabilidad impresos?”.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“3. SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

3.5. Alcance del Sistema Nacional de Contabilidad Pública

65. Las entidades contables públicas, a través del SNCP, deben satisfacer las necesidades de información de los usuarios que se identifiquen en los marcos normativos que estas deben aplicar. Los usuarios de la información contable, así como las necesidades de información, varían dependiendo de a) las características propias de cada entidad contable pública, originadas por el entorno jurídico, económico y social en el que se desempeña y por las actividades que desarrolla; b) los hechos financieros, económicos, sociales o ambientales que pretende representarse en los estados, informes y reportes contables; y c) la percepción de los distintos actores de la sociedad en relación con las actividades de la entidad que afectan sus intereses.

66. Los estados, informes y reportes contables producidos por el SNCP deben proporcionar información (financiera y no financiera) acerca de los hechos financieros, económicos, sociales o ambientales relacionados con las distintas entidades contables públicas. Esto proporcionará a los usuarios identificados en los distintos marcos normativos información útil que servirá como dato de entrada para la evaluación de temas tales como:

- a) la situación financiera, el rendimiento financiero o el resultado de la gestión en el caso de las entidades en liquidación, y los flujos de efectivo de la entidad; b) la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad;
- c) la medida en que la gerencia ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos de la entidad;
- d) la economía, eficiencia y efectividad de la entidad en el logro de sus objetivos de prestación de servicios;
- e) el cumplimiento con los presupuestos aprobados y otra normativa que regule las operaciones de la entidad;
- f) las actividades y logros de prestación de servicios durante el periodo;
- g) los fines, objetivos y metas estratégicas a corto, mediano y largo plazo, que orientan la estructura, funcionamiento y gestión de la entidad;
- h) el grado de avance de los objetivos y metas trazadas por la entidad, así como el nivel de cumplimiento de las funciones de cometido estatal;
- i) los elementos relativos a los procesos productivos de bienes y servicios necesarios para obtener el valor agregado creado por la entidad;
- j) el costo ambiental y social de las actividades realizadas por la entidad; y
- k) las medidas implementadas por la entidad para preservar la riqueza económica, social, cultural, histórica y ambiental”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...)

- c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

A continuación, se relacionan algunas de las acciones de control que se deberán realizar:

(...)

REVELACIÓN	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	(...) <u>36. Establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad.</u>
------------	-------------------------------------	---

(...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión, de la siguiente forma:

4.1. Valoración cuantitativa

(...)

Esta valoración se realiza mediante la formulación de preguntas relacionadas con criterios de control que deben ser calificadas conforme a la información y la evidencia documental obtenida.

El cuestionario se estructura de la siguiente manera: se plantean treinta y dos (32) criterios de control. Cada criterio de control se evaluará a través de una pregunta que verificará su existencia y, seguidamente, se enunciarán una o más preguntas derivadas del criterio que evaluarán su efectividad. Las opciones de calificación que se podrán seleccionar para todas las preguntas serán "SÍ", "PARCIALMENTE" y "NO"..." (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

"5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

(...)

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

Las entidades públicas desarrollan funciones de cometido estatal, por lo que están llamadas a la gestión eficiente de los recursos públicos y velar por el patrimonio público, por lo cual, dichas entidades tienen el deber de realizar la rendición de cuentas, en tanto su responsabilidad política, legal y administrativa está orientada a la consecución de los fines del Estado.

Teniendo en cuenta lo anterior, los estados, informes y reportes contables producidos por todas las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, deben proporcionar información (financiera y no financiera) acerca de sus hechos financieros, económicos, sociales o ambientales, lo cual proporcionará información útil a los usuarios, respecto de, entre otras, la sostenibilidad de la prestación de servicios de la entidad, el cumplimiento de su responsabilidad de gestionar y salvaguardar sus recursos, el grado de avance de los objetivos y metas trazadas por la entidad, así como el nivel de cumplimiento de las funciones de cometido estatal.

Lo anterior se articula en el marco del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, en tanto este señala como objetivo del control interno contable comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de las entidades.

Sobre el particular es preciso señalar que los referidos indicadores de gestión y resultados se deben ajustar a las necesidades de cada una de las entidades y a su respectivo proceso contable, máxime tratándose de aquellas entidades contables públicas catalogadas como entidades de gobierno, ya que su misión no se encamina a la rentabilidad o lucro, sino al cumplimiento de los fines del Estado.

Así las cosas, la entidad deberá evaluar qué tipo de indicadores de gestión y resultados deben ser adoptados por la misma, conforme a su naturaleza y características concretas. Por lo cual, tratándose de los indicadores referidos en la consulta, esto es, los de liquidez, endeudamiento, rentabilidad o eficiencia financiera, la entidad no tendrá que adoptarlos si no se ajustan a su naturaleza, realidad económica y a sus características concretas.

Ahora bien, lo anterior no es óbice para que la entidad adopte otro tipo de indicadores que sí se ajusten a su naturaleza y actividades, dado que dicha omisión se verá reflejada en la respectiva Evaluación del Control Interno Contable.

Pregunta 2

De conformidad con lo señalado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Por lo anterior, la CGN no estableció la obligación de que los libros de contabilidad se conserven impresos, por lo que pueden conservarse impresos o en medios magnéticos siempre y cuando se cumpla con los requisitos señalados.

CONCEPTO No. 20241100013161 DEL 19-04-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro contable de los intereses moratorios por el pago extemporáneo de aportes a seguridad social y parafiscales.

Doctora
 LEIDY DAYANA MORALES ROMERO
 Profesional Especializado
 Contraloría Distrital de Bogotá
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010013582 del 07 de marzo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo a la revisión de la respuesta 1 al concepto No. 20231100024591 del 22-08-2023 y a requerimiento del Ministerio de Educación y el ICBF respecto a planillas de seguridad social y aportes pagadas con intereses de mora, y a servicios públicos que también se pagan con intereses de mora y sobre el particular de la Entidad cordialmente se solicita lo siguiente:

1. Con base en lo indicado en la respuesta 1 del concepto

‘En atención a que la entidad realizó el pago de intereses de mora por no haber pagado la seguridad social y parafiscales en los términos establecidos en la normativa que regula el particular, debe reconocer la cuenta por pagar y el gasto respectivo que representen dichos intereses de mora mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR’

Y de acuerdo al catálogo de cuentas y a las reglas de eliminación se observa que existe la cuenta 580439-Otros intereses de mora, se quiere verificar si ¿la cuenta del gasto que corresponde a la respuesta sería la 580439-Otros intereses de mora o la indicada en la respuesta 589090-Otros gastos diversos?

2. En el caso que la Entidad no haya pagado los intereses de mora de su dinero en bancos o presupuesto debido a que estos intereses son asumidos por el tercero responsable de que estos intereses de mora se hayan generado por la demora en el pago de algún servicio público o planilla de aportes a seguridad social y parafiscales, que generalmente y en su mayoría se efectúa su consignación previo al pago por política:

1. ¿el registro del gasto DB contra la cuenta por pagar CR mencionado en dicho concepto se debería efectuar por parte de la Entidad que paga el servicio público o planilla de seguridad social y aportes parafiscales aún si no se ha usado dinero de la Entidad?

2. Y por otra parte ¿registrar una cuenta por cobrar 138435 Otros intereses de mora DB contra un ingreso Otros intereses de mora CR?,

3. o ¿sería una cuenta transitoria 138435-Intereses de mora DB y 249044-Otros intereses de mora CR que se cancelarían con el recaudo y giro, toda vez que la Entidad no está asumiendo el pago y por lo tanto el gasto, y es intermediaria en el recaudo y pago de esos intereses de mora?”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 5804-FINANCIEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros” (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

En la cuenta 5804-FINANCIEROS se registran los gastos en los que la entidad incurre por operaciones financieras, gestión de activos y pasivos financieros, y el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de pasivos no financieros. Por lo cual, no se deben registrar

en ella los intereses de mora por el pago extemporáneo de la seguridad social de los empleados.

En consecuencia, se ratifica el uso de la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS para registrar los intereses de mora señalados.

Pregunta 2:

En el caso de que la entidad realice el pago de los intereses de mora con los recursos que el tercero responsable del pago extemporáneo debe consignar previamente a la entidad; se reconocerá el derecho de cobro de estos intereses moratorios mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, esto cuando la entidad tenga el derecho al cobro de esos recursos, en virtud de lo establecido entre la entidad y el tercero responsable.

Posteriormente, cuando el tercero responsable realice la consignación se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por otra parte, la entidad en calidad de responsable del pago de los intereses de mora registrará dicha obligación mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, cuando la entidad realice el pago de los intereses de mora debitará la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

CONCEPTO No. 20241100017801 DEL 28-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Marco conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento de sobrantes de papelería en el almacén.

Doctora
MÓNICA MORALES RONCANCIO
 Contadora
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° N°20241100019992 del 11 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“SOLICITUD CONSULTA CONTABLE

tratamiento contable NIIF-NICSP de sobrantes de activos de consumo?”.

Adicionalmente, mediante llamada telefónica del 18 de abril de 2024 la doctora Mónica Morales Roncancio indica que se trata de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y que los activos de consumo a que se refiere son del inventario del almacén como papelería en donde Control Interno les hizo una revisión y sobraron 2 cajas de papel.

CONSIDERACIONES

Al respecto, es pertinente considerar que el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado mediante la Resolución 456 de 2017, indica:

“5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

113. Este Marco Normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran entidades en marcha y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

114. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes” (subrayado fuera de texto).

Por su parte el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

(...)

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Inventarios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones Actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señala:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos,

a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante aclarar que en desarrollo del proyecto de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno al Régimen de Contabilidad Pública (RCP). Al respecto se precisa que este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP.

En este sentido, la respuesta a su consulta se dará en el contexto del referido Marco Normativo de Entidades de Gobierno, el cual debe aplicar la Agencia Logística de las Fuerzas Militares para efectos contables.

También, es necesario precisar que la regulación contable pública no incluye una definición de activo de consumo; no obstante, el reconocimiento de los hechos económicos en las entidades públicas deberá atender a la definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual y a los criterios de reconocimiento de las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el Marco Conceptual establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad, para que esta sea útil.

El Marco Conceptual, también define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En consecuencia, el reconocimiento de un bien como activo en la información financiera, deberá atender a i) la definición de activo del Marco Conceptual y ii) lo señalado en el manual de políticas contables de la entidad sobre la relevancia o materialidad para el reconocimiento de los activos. Seguidamente, la entidad determinará la clasificación o tipo de activo, es decir, si es un bien de propiedades, planta y equipo, inventarios, bien de uso público, etc., según el bien y el propósito para el cual la entidad lo adquiere, a fin de definir si el bien cumple con dicha definición.

Ahora bien, si el bien cumple la definición de activo y con la materialidad definida por la entidad para el reconocimiento, se deberá establecer a qué tipo de activo corresponde. En el caso de los inventarios, la Norma define que estos son aquellos activos que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, que se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación, de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes que serán vendidos a precios de mercado o de no mercado o distribuidos en forma gratuita, o aquellos que se tengan la intención de consumirse en la prestación de servicios que generan ingresos de transacciones con contraprestación.

De acuerdo con lo señalado, las dos cajas de papel que menciona en su consulta, las cuales son para uso de la entidad, no cumplen con la definición de activo ni de inventarios. Por ello, la adquisición de estos elementos debe reconocerse como gastos del periodo. Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que deba realizar la entidad sobre los mismos.

CONCEPTO No. 20241100018111 DEL 28-05-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reclasificación del saldo de utilidades o pérdidas de ejercicios anteriores en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Doctora
 EVENIDE BLANDÓN VÉLEZ
 Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20241100020772 del 15 de abril de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Si la cuenta 3105 capital fiscal tiene saldo de excedentes o pérdidas de ejercicios anteriores, cuál es mecanismo para reclasificar esta cuenta a resultados de ejercicios anteriores”

CONSIDERACIONES

El Instructivo 003 de 2017, sobre las instrucciones con el cambio del periodo contable 2017-2018, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, señalaba:

“3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2018

Al inicio del periodo contable del año 2018, y antes de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, las entidades de gobierno realizarán las siguientes reclasificaciones:

a) Los saldos de la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio o 311002-Déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe las siguientes cuentas así:

3105-CAPITAL FISCAL: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”. Además, establece que se debita con “1-El valor del capital que se disminuye producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones” y se acredita con “1- El valor de los recursos asignados para la creación de la entidad. 2- El valor del capital que se aumenta producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones. 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad” (Subrayado fuera del texto).

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. Además, establece que se acredita entre otras situaciones cuando se reconoce “1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución. 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes” y se debita entre otras situaciones cuando se reconoce “1- El valor de la pérdida o déficit del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción. 2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, si los valores de la utilidad o pérdida de ejercicios anteriores que se encuentran registrados en la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, corresponden a valores reclasificados a esta cuenta hasta el 31 de diciembre del año 2017, en cumplimiento de lo señalado en el literal a) del numeral 3 del Instructivo 003 de 2017 emitido por la CGN, estos valores se deberán mantener en dicha cuenta.

Ahora bien, si los valores de la utilidad o pérdida de ejercicios anteriores que se encuentran registrados en la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, corresponden a resultados de ejercicios del año 2018 y periodos posteriores, la entidad deberá reclasificarlos a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por cuanto corresponde un error su registro en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, de conformidad con el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este sentido, la entidad aplicará lo establecido en el

numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20241100021081 DEL 19-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Situaciones especiales respecto a la forma de organización del proceso contable de las entidades territoriales

Doctora
 DIANA CAROLINA PÁEZ SILVA
 Contadora Pública
 Concejo Municipal de Chía
 Chía, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010025352 del 10 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública y la Doctrina contable del MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO, aplicables a los Concejos Municipales, ¿Con qué periodicidad deben publicar los estados financieros los concejos Municipales?

(...)

Es de aclarar, que para el caso del Concejo Municipal de Chía, es la ALCALDÍA MUNICIPAL DE CHIA quien es la entidad responsable de Agregar la información contable del Concejo Municipal de Chía, y la responsable de reportar ante el CHIP de manera trimestral la Información Contable Pública, así como de publicarla.

Por tanto, el Concejo Municipal es una unidad contable de la Alcaldía Municipal, por lo que suponemos que nuestra obligación de preparar y presentar los Estados Financieros es únicamente en el corte Anual y en los casos del control social (Ley 489 de 1998).

Así pues, me permito solicitar su concepto sobre si ¿el Concejo Municipal de Chía tiene la obligación de Publicar los Estados Financieros en periodos diferentes al corte Anual (Diciembre), teniendo en cuenta que no reporta al CHIP y no es el responsable de agregar y consolidar la información contable?”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1e de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, solicitará, a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015” (Subrayado fuera de texto).

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría

General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), actualizado por las Resoluciones 193 y 194 de 2020, establece:

“4. AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CGN

Las alcaldías y las gobernaciones agregarán la información contable de los concejos y personerías municipales y distritales, asambleas departamentales, Instituciones educativas o Fondos de servicios educativos, según corresponda, en el reporte de la información de la Categoría Información contable pública – Convergencia, con independencia de sí, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, están obligados a presentar estados financieros de propósito general de forma individual. Para efectuar el proceso de agregación, las entidades involucradas adoptarán, en forma consensuada los procedimientos administrativos necesarios para llevar a cabo el proceso de agregación, y reportarla en las fechas definidas por la CGN. La agregación es el proceso mediante el cual se suman aritméticamente los saldos y movimientos contables de una entidad (agregadora) con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad (agregada), con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad para efectos de reporte a la CGN y demás usuarios que lo requieran” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para

preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a abordar el asunto objeto de consulta es necesario precisar que el Concejo Municipal de Chía y el Municipio de Chía, no aplican el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; sino que deben aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dado que dichas entidades están bajo el ámbito de aplicación de dicho marco normativo conforme a lo señalado en el artículo 2º de la Resolución 533 de 2015.

Hecha esta precisión, se tiene que el numeral 3.3. de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que en aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes; y se establece que, en este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará a sus estados financieros.

Conforme a la situación especial señalada en el párrafo anterior, en caso de que el municipio no lleve de forma centralizada la contabilidad del concejo, el Concejo de Chía, en su calidad de entidad contable pública independiente del municipio, deberá llevar su propia contabilidad y preparar su juego completo de estados financieros, con independencia de que posteriormente sea el municipio el que agregue su información, conforme a lo dispuesto en numeral 4 del Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Ahora bien, en caso de que previamente haya habido consenso entre el municipio de Chía y el Concejo de Chía para que el municipio lleve de forma centralizada la contabilidad de dicho concejo, se deberá establecer si es factible o no separar la información financiera de dicho organismo para preparar y presentar sus estados financieros independientes.

En este sentido, si es viable separar la información financiera del concejo municipal, el municipio de Chía como entidad en cuyo sistema de información se contabiliza la información del concejo deberá preparar el juego completo de los estados financieros del Concejo de Chía de forma independiente; y en caso contrario, esto es, en caso de que no sea viable separar la información financiera del concejo municipal, el municipio de Chía deberá integrar directamente la información del Concejo de Chía a sus estados financieros, por lo que este no tendrá estados financieros independientes al municipio.

CONCEPTO No. 20241100022031 DEL 25-06-2024

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Revelación en cuentas de orden acreedoras de bienes recibidos en comodato sin transferencia del control

Doctor
JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador Financiero
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20240010028432 del 28 de mayo de 2024, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con el concepto 20241100010511 mediante el cual, se dio respuesta a nuestra entidad referente al tratamiento contable de los activos recibidos en comodato a título gratuito sin transferencia de control se presentan las siguientes inquietudes:

1. De acuerdo con el concepto anteriormente mencionado, aparte de revelar en las notas a los estados financieros ¿es posible o permisible de acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno reconocer en cuentas de orden acreedoras los activos recibidos en comodato a título gratuito sin transferencia de control en la entidad comodataria? En caso afirmativo, cual es el tratamiento contable por aplicar.
2. De acuerdo con la respuesta del punto 1, ¿los bienes recibidos en comodato pueden clasificarse en las cuentas contables 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA y en la 991502-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA?”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 343 de 2022, 417 y 441 de 2023, describe el grupo 93 y las cuentas 9390 y 9915 de la siguiente manera:

93-ACREEDORAS DE CONTROL: "En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones".

9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL: "Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente".

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): "Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 Acreedoras de control".

La CGN emitió el Concepto con radicado CGN N° 20241100010511, del 18 de marzo de 2024, dirigido a José David Reyes Rodríguez, Coordinador Financiero de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, en el cual se señala en sus conclusiones el tratamiento contable para la revelación de bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato cuando no existe transferencia del control, así:

"Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando la entidad comodataria reciba bienes sin transferencia del control, deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Así las cosas, para efectos de control, la entidad comodataria podrá registrar el hecho económico en cuentas de orden acreedoras, para lo cual acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por último, los bienes recibidos en comodato sin transferencia del control no se revelarán en la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, por cuanto son bienes que la entidad recibe para hacer uso de ellos a título gratuito y no para custodiarlos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20241100008671 del 08-03-2024

2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS

El concepto 20241100002011 del 30-01-2024 deroga el tratamiento contable de los rendimientos financieros indicado en las conclusiones del concepto No. 20221100019401 del 08 de abril de 2022 dirigido al doctor Leonardo Niño Rocha, Asesor I de la Sección de Contabilidad del Fondo Adaptación.

El concepto 20241100004181 del 20-02-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20202000013921 del 09 de marzo de 2020, dirigido al doctor Genes Larry Velasco Contador General de la Alcaldía de Cali.

Mediante oficio 20241100002381 del 02-02-2024 se derogó el concepto CGN No. 20231120009231 del 11 de abril de 2023, dirigido a la doctora Patricia Ovalle Giraldo Subdirectora Técnica y al doctor Luis Felipe Larrarte Restrepo Coordinador Grupo de Contabilidad del Ministerio de Educación Nacional.

El concepto 20241100017151 del 21-05-2024 deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado CGN N° 20202000054741 del 21 de septiembre de 2020, dirigido a la doctora Nancy Arias Rodríguez Coordinadora Grupo de Contabilidad de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD)



**CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN**

Cuentas Claras, Estado Transparente



SC-
7328-1



SA-CER
366516



OS-CER
366518



OS-CER
660642



f @ContaduriaGeneraldeLaNacionCGN | **X** @Contaduria_CGN | **▶** CGNOficial



www.contaduria.gov.co