

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

**ENERO A DICIEMBRE
2023**

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

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	5
1.1 MARCO CONCEPTUAL.....	8
1.2 NORMAS.....	264
1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ	264
1.2.2 CUENTAS POR COBRAR	277
1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR	307
1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	309
1.2.5 INVERSIONES CONTROLADAS.....	309
1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS	309
1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS	309
1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	309
1.2.9 INVENTARIOS.....	310
1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	329
1.2.11 PROPIEDADES DE INVERSIÓN.....	398
1.2.12 ACTIVOS INTANGIBLES	398
1.2.13 ARRENDAMIENTOS	398
1.2.14 ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	398
1.2.15 COSTOS DE FINANCIACIÓN	398
1.2.16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.....	398
1.2.17 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS.....	398
1.2.18 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	398
1.2.19 CUENTAS POR PAGAR.....	399
1.2.20 PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	422
1.2.21 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	423
1.2.22 PROVISIONES	451
1.2.23 ACTIVOS CONTINGENTES.....	470
1.2.24 PASIVOS CONTINGENTES.....	481
1.2.25 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS	481
1.2.26 AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES	482
1.2.27 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	512

1.2.28	EFFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA.....	512
1.2.29	IMPUESTO A LAS GANANCIAS	513
1.2.30	ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE.....	513
1.2.31	COMBINACIÓN DE NEGOCIOS	513
1.2.32	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	513
1.2.33	CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	513
1.2.34	INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN	513
1.2.35	POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.....	514
1.2.36	HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE	525
1.2.37	TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.....	525
1.3	PROCEDIMIENTOS CONTABLES	525
1.3.1	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN.....	525
1.3.2	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS.....	525
1.3.3	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	526
1.3.4	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES.....	571
1.3.5	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.....	572
1.3.6	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.....	590
1.4	NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE.....	606
1.5	PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES.....	621

1.5.1 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL	621
1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	622
1.5.3.PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES	628
1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	629
2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS.....	661

INTRODUCCIÓN

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

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

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE SE COMPILAN EN LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA DEL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.

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

Clasificación temática. Son los descriptores que se asignan a cada uno de los criterios básicos (Marco Normativo Contable, Tema y Subtema) y que permiten a los profesionales encargados de resolver las consultas determinar el problema general consultado y el tratamiento contable o contexto en el que se circunscribe la respuesta. Así mismo, orientan al usuario de la Doctrina Contable Pública, en el proceso de búsqueda y consulta de los asuntos de su interés.

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

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

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

TAXONOMÍA DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Marco Normativo

Corresponde al marco normativo aplicable a las empresas señaladas en el artículo 2º de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

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

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

Tema

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

- Marco Conceptual
- Normas
- Procedimiento contables
- Procedimientos transversales
- Asuntos no contemplados en una clasificación específica

Subtema

Se refiere a los aspectos o circunstancias específicos inherentes al asunto objeto de la consulta a resolver, razón por la cual recoge con mayor precisión la situación particular consultada.

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

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

1.1 MARCO CONCEPTUAL

CONCEPTO No. 20231100000081 DEL 03-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos de actividades ordinarias 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 un convenio de desempeño suscrito entre una entidad territorial y una empresa, la cual actúa como ente gestor y operador del SITMP.

Doctor
LUIS E. PUERTA ZAMBRANO
Contador
Transcaribe S.A.
Cartagena de Indias, D. T. y C., Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010053752 del 24 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“I- Marco referencial

- Transcaribe S.A. ejerce la titularidad sobre el Sistema Integrado de Transporte Masivo de pasajeros del Distrito de Cartagena-SITM Transcaribe- y su respectiva área de influencia, y en tal calidad le compete la planeación, gestión y control del Sistema.
- Transcaribe S.A., celebró el contrato de Concesión para el Diseño, Operación y Explotación del Sistema de Recaudo y Suministro del Sistema de Gestión y Control de la Operación del SITM de Cartagena –Transcaribe.

- La remuneración del Concesionario de Recaudo proviene de la tarifa, es decir un porcentaje de pasajes validados.
- Transcaribe S.A. ha tenido la responsabilidad de la seguridad, vigilancia y control para evitar la evasión (colados) y de los elementos ubicados en las estaciones y en el Patio Portal.
- Es responsabilidad del Concesionario de Recaudo, la señalética, registradora, taquillas, seguridad, vigilancia y control de los recursos recaudados.
- Transcaribe S.A. y el Concesionario de RECAUDO, han acordado terminar bilateralmente el contrato de concesión de recaudo.
- Para el proceso de terminación del contrato de concesión de recaudo, se incurrirá en varios egresos (pagos), tales como:
 - Al Concesionario de recaudo cifras que adeuda el SITM
 - Por concepto de estudios financieros y poritazgos (sic) del estado de los equipos que se utilizan en el proceso de recaudo
 - Compra de equipos, necesarios en el proceso de recaudo
 - Gastos en el fortalecimiento del equipo interdisciplinario a utilizar en el proceso de recaudos y cubrir nuevas responsabilidades; tales como: vincular más personal para controlar (minimizar) los colados, seguros, cubrir otras actividades durante el periodo de transición.

Para respaldar los gastos del proceso de terminación del contrato de concesión y la transición, el Distrito de Cartagena suscribe un CONVENIO DE DESEMPEÑO con Transcaribe S.A. por un monto de \$4.700 millones. Anexo el Convenio. (La minuta del Convenio tiene un error en la sumatoria del valor total; el cual se repite, tanto en la consideración #35 como en la Cláusula tercera).

Teniendo en cuenta lo anterior, realizamos las siguientes consultas:

CONSULTAS

I. Transcaribe S.A. al recibir los recursos debe reconocerlos contablemente como:

1- ¿Ingresos Recibidos en Administración? (...)

2- ¿Una parte como Recursos Recibidos en Administración y otra parte como Ingresos por Subvenciones? (...)

3- ¿Registrar todos los recursos como Ingresos por Subvención? (...)

II. Los egresos, gastos, inversión, compras, se reconocen:

1- ¿Todos como pagos a terceros? (...)

2- ¿Reconocer una parte pagos a terceros y una parte como gastos? (...)

III. ¿En los procedimientos contables descritos anteriormente se requiere utilizar cuentas de orden?, si es necesario, le agradezco indicarnos.

IV. En caso de que los procedimientos indicados no sean aplicables al caso, le agradecemos indicar cuál es el procedimiento que debe utilizarse”.

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo de desempeño suscrito entre el Distrito de Cartagena y Transcaribe S.A., considera:

“6. Que el artículo 108 de la ley 489 de 1998, dispone ‘Convenios de Desempeño. La Nación y las Entidades Territoriales podrán condicionar la utilización y ejecución de recursos de sus respectivos presupuestos por parte de las entidades descentralizadas y sociedades de economía mixta, cuya situación financiera, de conformidad con la correspondiente evaluación por parte de los órganos de control interno, no permita cumplir de manera eficiente y eficaz su objetivo propio’. Subrayado extra texto.

(...)

13. Que mediante Acuerdo No. 004 del 19 de febrero de 2003, el Honorable Consejo Distrital de Cartagena de Indias, autorizo al Alcalde Mayor de Cartagena, a participar conjuntamente con otras entidades del Orden Distrital, en la constitución de una empresa para desarrollar el Sistema Integrado de Transporte Masivo.

14. Que mediante escritura pública 654 de 15 de julio de 2003, otorgada en la Notaria Sexta del Círculo Notarial de Cartagena, registrada en la Cámara de Comercio de la ciudad de Cartagena, bajo el número 38,945 del libro respectivo, el 5 de agosto de 2003, la sociedad Transcaribe, fue constituida como una Sociedad por Acciones entre Entidades Públicas, sujeta al régimen de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, cuyo objeto principal es ser la titular del SISTEMA INTEGRADO DE TRANSPORTE MASIVO, que se construya en el Distrito, constituyéndose por tanto en una Entidad Descentralizada por Servicios del Orden Territorial.

(...)

17. Que el Acuerdo 004 de 2003, por medio del cual se constituye la Sociedad TRANSCARIBE S.A., en materia de autorización para la creación del Ente Gestor, determinó lo siguiente:

‘ARTÍCULO PRIMERO. Autorizar al Alcalde Mayor de Cartagena de Indias, por el término de nueve meses contados a partir de la publicación del presente Acuerdo para que participe conjuntamente con otras Entidades del orden distrital, en la constitución de una Empresa que se encargue de desarrollar el sistema integrado de servicio público urbano y de transporte masivo multimodal, que tenga por objeto la gestión, organización y planificación del sistema de transporte público colectivo, masivo y multimodal de pasajeros en el Distrito de Cartagena y su área de influencia’.

(...)

19. Que dentro de las funciones que desarrolla TRANSCARIBE S.A., de acuerdo con los estatutos sociales, se encuentran las siguientes:

‘5.1. FUNCIONES. 5.1.1. La ejecución, directamente o a través de terceros de todas las actividades previas concomitantes y posteriores, para construir, operar, y mantener el Sistema Integrado de Transporte Masivo (...)

5.1.7 Garantizar la prestación del servicio en el evento de ser declarado desierto un proceso de selección o cuando se suspendan o se terminen anticipadamente los contratos con los operadores privados, o se declare la caducidad’. (Subrayado extra texto).

20. Que por lo anterior, es claro que cuando se declare desierto un proceso de selección, el Ente Gestor tiene capacidad para prestar el servicio, es decir, ser operador del mismo porque el acto de creación así lo determinó, de cara a garantizar la efectiva y eficiente prestación del servicio público de transporte.

(...)

23. Que en fecha 12 de mayo de 2015, se suscribió entre TRANSCARIBE S.A. y EL DISTRITO DE CARTAGENA, el ACUERDO DE RESPALDO PARA LA OPERACIÓN DEL SISTEMA INTEGRADO DE TRANSPORTE MASIVO DE CARTAGENA DE INDIAS (...), del cual podemos destacar los siguientes compromisos:

‘(...) Apoyar la prestación del servicio a cargo de TRANSCARIBE S.A., de manera excepcional, cuando las necesidades presupuestales del Sistema así lo determinen, de manera que se garantice la continua operación del Sistema a cargo del Ente Gestor (...)’

(...)

26. Que previo al proceso licitatorio, el catorce (14) de Abril de 2011, TRANSCARIBE S.A., suscribió Contrato de Concesión No. TC-LPN-005-2010, con el concesionario Colcard de Recaudo y Gestión de Flotas de Transporte Público, con el objeto de llevar a cabo la ‘Concesión del Diseño, Operación y Explotación del Sistema de Recaudo y Suministro del Sistema de Gestión y Control de la Operación del Sistema de Transporte Masivo de la ciudad de Cartagena, Transcaribe S.A., por su cuenta y riesgo, y bajo la supervisión y control de Transcaribe S.A.’.

(...)

31. El concesionario COLCARD mediante oficio COL-SA-00123-2022 del 11 de mayo de 2022 remite a TRANSCARIBE listado de premisas para iniciar las conversaciones en cuanto a la terminación bilateral, las cuales contienen aspecto Financieros, técnicos y jurídicos.

(...)

33. La terminación bilateral y sobre todo la garantía en la prestación del servicio implican los siguientes tópicos:

33.1 Respaldo de los pagos que pueden surgir de las mesas financieras con Colcard, y que se encuentren avalados con un dictamen de experto financiero.

33.2 Respaldo a los gastos operaciones que puedan surgir en el proceso de transición, reversión y puesta en marcha del proceso de recaudo y control de flota una vez colcard haga entrega de todos los componentes acordados en dichos trámites.

33.3 Respaldo por cuenta de un equipo interdisciplinario donde se destacan peritos, estructuradores financieros, equipo social destinado a controlar la evasión, gastos diferenciales por las validaciones que se den una vez se asuma el recaudo por parte de la entidad pública con la cual se concrete un convenio interadministrativo.

34. Que atendiendo la situación financiera de TRANSCARIBE S.A., ésta no puede sufragar los gastos que requiere la terminación bilateral con el concesionario Colcard de Recaudo y Gestión de Flotas, requiriendo el apoyo del Distrito de Cartagena como entidad pública que entre a dar las garantías para la prestación del servicio esencial de transporte.

(...)

38. Que vistas las anteriores consideraciones, se hace necesario suscribir el presente convenio de desempeño entre el DISTRITO DE CARTAGENA, y TRANSCARIBE S.A., con la finalidad de transferir los recursos necesarios del presupuesto distrital vigencia 2022, a fin de que TRANSCARIBE S.A., pueda llevar a cabo LA TERMINACIÓN BILATERAL DEL CONTRATO DE CONCESIÓN No. TC-LPN-005-2010 (...), así como la operación temporal del sistema.

(...)

40. Que el convenio que se suscribe se registrá por las siguientes cláusulas:

PRIMERA. OBJETO: Establecer las condiciones de la transferencia de los recursos del presupuesto del Distrito de Cartagena, vigencia 2022, a favor de TRANSCARIBE S.A., con la finalidad de APOYAR LA TERMINACIÓN BILATERAL DEL CONTRADO DE CONCESIÓN No. TC-LPN-005-2010, SUSCRITO ENTRE TRANSCARIBE S.A. Y EL CONCESIONARIO COLCARD DE RECAUDO Y GESTIÓN DE FLOTAS DE TRANSPORTE PÚBLICO, Y SUFRAGAR LOS GASTOS NECESARIOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE DICHO COMETIDO, ASÍ COMO LA OPERACIÓN TEMPORAL DEL SISTEMA (...).

SEGUNDA: UTILIZACIÓN DE LOS RECURSOS: Los recursos apropiados por el DISTRITO DE CARTAGENA, en la actual vigencia fiscal, definidos en la cláusula primera de este CONVENIO, serán transferidos a TRANSCARIBE S.A., previa presentación de

cuenta de cobro por parte de TRANSCARIBE S.A., con el fin de cubrir las necesidades de utilización de recursos (...)

TERCERA. ORIGEN DE LAS TRANSFERENCIAS. De acuerdo al objeto a contratar, el valor del convenio de desempeño asciende a la suma de CUATRO MIL SETECIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (...).

CUARTA. PLAZO DE EJECUCIÓN. El presente convenio tiene un término correspondiente a la actual vigencia fiscal, por lo tanto, su duración es hasta el 31 de diciembre de 2022, plazo dentro del cual se harán los giros de los recursos objeto de transferencia.

QUINTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES. Para efectos del presente convenio, constituyen obligaciones de las partes las siguientes: A) TRANSCARIBE S.A.: 1) La utilización exclusiva de los recursos en los conceptos que en este documento se destinan, es decir las obligaciones relacionadas en la cláusula segunda. 2) Mantener en la contabilidad el registro de la obligación con el Distrito de Cartagena, hasta que se materialice la destinación de que trata la cláusula tercera de este convenio. B) EL DISTRITO: 1) Realizar la transferencia de los recursos de los cuales se dispone en el presente instrumento en la vigencia 2022. 2) Realizar la supervisión del convenio. 3) Vigilar de forma especial el cumplimiento de lo estipulado en la cláusula tercer de este convenio. 4) Las demás inherentes al convenio.

Parágrafo Único: atendiendo la forma como se consignent las pautas de terminación bilateral y en la medida que los recursos financieros asignados resulten suficientes, de presentarse algún saldo disponible con ocasión de los acuerdos y compromisos derivados de las mesas financieras, se podrá invertir los recursos en cualquiera de los conceptos consignados en este convenio previa comunicación y aprobación por parte del supervisor del contrato.

SEXTA. SUPERVISIÓN. El presente convenio será objeto de control, supervisión y seguimiento, por el Secretario General del Distrito de Cartagena, quien tiene el deber de cumplimiento de las funciones de supervisión, de conformidad con la ley.

SEPTIMA. CESIÓN. TRANSCARIBE S.A. no podrá ceder parcial ni totalmente, sus obligaciones o derechos derivados del presente convenio, sin la autorización previa y escrita del DISTRITO.

(...)

DÉCIMA SEGUNDA. INDEMNIDAD. TRANSCARIBE S.A., se obliga a indemnizar al DISTRITO, con ocasión de la violación o el incumplimiento de las obligaciones previstas en el presente convenio, y a mantener indemne de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros que tengan como causa sus actuaciones, hasta por el monto del daño o perjuicio causado" (Subrayado fuera de texto).

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

“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.

(...)

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

(...)

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

(...)

6.1.6. Gastos

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

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 212 de 2021, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. 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.

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.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. 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” (Subrayado fuera de texto).

Por su 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:

“El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

En el caso de que varias entidades territoriales sean responsables de la cofinanciación de los activos del SITMP, así como de garantizar la sostenibilidad del mismo, tal como puede ocurrir en áreas metropolitanas o regiones, cada entidad territorial participante registrará: a) la infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos, b) los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y c) los ingresos, de acuerdo con el derecho que tenga o, para el caso de los recursos de cofinanciación de la Nación, según la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación.

(...)

1.2. Aportes de la entidad territorial

(...)

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”.

CONCLUSIONES

Antes de resolver su consulta, es preciso señalar que 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, debe ser aplicado por las empresas constituidas como entes gestores que se encuentren bajo el 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.

De conformidad con el procedimiento antes señalado, la entidad territorial llevará la contabilidad del SITMP, por cuanto es quién espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del sistema y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

Por lo anterior, los aportes efectuados por la entidad territorial deben reconocerse por el ente gestor, cuando este los administre directamente, mediante un débito en la subcuenta que corresponda 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.

Una vez aclarado lo anterior, se procede a dar respuesta a su consulta en los siguientes términos:

Teniendo en cuenta que el convenio celebrado entre el distrito de Cartagena y Transcaribe S.A. es con el objeto de cancelar las obligaciones pendientes con el concesionario Colcard y garantizar la continuidad de la operación del SITMP a través del pago de erogaciones por concepto de, entre otros, estudios financieros, compra de equipos necesarios para el recaudo y gastos para el fortalecimiento del equipo interdisciplinario a utilizar en el proceso de recaudo, los recursos que perciba Transcaribe S.A. en desarrollo del convenio los debe reconocer de forma diferencial, así:

1. Los recursos que perciba para cancelar las obligaciones pendientes con el concesionario Colcard, los debe registrar de conformidad con 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. Así mismo,

deberá atender el mencionado procedimiento para registrar los hechos económicos que se derivan de esta actividad.

2. Con respecto a los recursos que perciba en calidad de operador del SITMP para el pago de erogaciones por concepto de, entre otros, estudios financieros, compra de equipos necesarios para el recaudo y gastos para el fortalecimiento del equipo interdisciplinario a utilizar en el proceso de recaudo, se debe analizar si dichos recursos obtenidos para la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo, corresponden a ingresos por prestación de servicios, los cuales se reconocerán cuando el resultado de las operaciones puedan estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

Así las cosas, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual, el reconocimiento de los ingresos se realizará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS. Cuando el distrito de Cartagena efectúe el pago, Transcaribe S.A. debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Por su parte, las erogaciones incurridas por Transcaribe S.A. y asociadas a la prestación del servicio se reconocerán mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 1-ACTIVOS o 5-GASTOS según corresponda a la naturaleza del bien o servicio recibido y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. El pago de los bienes y servicios recibidos se registrarán por Transcaribe S.A. mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 2023110000171 DEL 05-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de la baja en cuenta de un bien

Doctora
DANIELA BARTOLO LARGO
Gerente
E.S.E Hospital San Vicente de Paúl de Aranzazu Caldas
Aranzazu, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010056402 del 15 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La entidad consulta “si al momento de dar de baja un bien debe tenerse en cuenta el avalúo del bien al momento de su adquisición, o si, por el contrario, debe llevarse a cabo la baja del bien atendiendo al valor actual con el que se encuentra el respectivo bien.”

CONSIDERACIONES

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

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para 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 212 de 2021, disponen:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.2. Medición inicial

7. 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 originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); 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 empresa.

(...)

10.3. Medición posterior

18. 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

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

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

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

Respecto a la medición, las propiedades, planta y equipo se miden en el reconocimiento por el costo y, posteriormente, por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Lo anterior significa que el valor por el que se registra inicialmente el activo no es el mismo en una fecha posterior, porque el costo se ve afectado por la depreciación y el deterioro de valor.

Ahora bien, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la empresa deberá adelantar las gestiones administrativas y realizar el proceso de depuración contable 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.

En consecuencia, si tras la evaluación realizada por la empresa, se evidencia la pérdida del control sobre un elemento de propiedades, planta y equipo o no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, se procederá con la baja en cuentas por su valor en libros. Para el efecto, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si a ello hay lugar, y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y, la diferencia que se presente, se registrará en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231120000941 DEL 20-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Beneficios a los empleados Ayudas gubernamentales y Subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los beneficios a los empleados del personal recibido en comisión del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional.

Doctor

ENRIQUE MIGUEL TORRES FONTALVO

Jefe División de Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval Marítima y Fluvial - Cotecmar

Cartagena de Indias D. T. y C., Bolívar

Con el propósito de atender sus inquietudes sobre el tratamiento contable de los beneficios a los empleados del personal recibido en comisión de una entidad pública surgidas a raíz del concepto emitido CGN N° 20221100054761 del 11 de agosto de 2022, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

El Concepto CGN N° 20221100011221 del 07 de marzo de 2022 emitido al Ministerio de Defensa Nacional, sobre el reconocimiento contable del traslado a otra entidad de los beneficios a los empleados del personal que se encuentra en comisión, además de los conceptos asociados a la nómina, como aportes parafiscales o contribuciones, en los antecedentes y conclusiones, señala:

“ANTECEDENTES:

Que el Ministerio de Defensa Nacional como entidad nominadora, con fundamento en la nómina realiza la cadena presupuestal de gasto en el Sistema SIIF Nación para el pago de la totalidad de las haberes del personal, incluidos aquellos servidores públicos que se encuentran en Comisión en otras entidades y en cumplimiento al Marco Normativo reconoce los beneficios a los empleados a corto plazo afectando el Gasto en el grupo 51 y un Crédito a la subcuenta respectiva del Grupo 25, a su vez efectúa el traslado del gasto de los beneficios del personal en comisión del servicio o agregado a otras Entidades de Gobierno y entidades del sector afectando la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y conciliándola como operación recíproca, tal como se indicó en la consulta No. 20210010061992 y alcance del 16 de noviembre de 2021.

No obstante, en el citado concepto se plantea que la entidad que recibe el personal en comisión con las retribuciones a favor del servidor público en comisión reconoce el gasto y el pasivo, así como una cuenta por cobrar e ingreso de transferencias, y con el pago debita el pasivo contra la cuenta por cobrar de transferencias, lo cual difiere de la realidad de la operación, de los procedimientos administrativos y de la funcionalidad del SIIF Nación. (...)

CONCLUSIONES:

En este sentido, aun cuando la entidad que recibe el empleado en comisión de servicios se esté beneficiando de los servicios que este presta, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará la entidad que sea la obligada legalmente a asumir dichos pasivos. Por lo tanto, para el caso particular, si el Ministerio de Defensa Nacional es quien tiene la obligación de retribuir a los servidores por sus servicios, reconocerá el gasto por estos beneficios a los empleados en las cuentas y subcuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y el pasivo en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

Por medio de este concepto se deja sin vigencia los conceptos 20211100114291 de 2021 y 20202000007861 de 2020” (Subrayado fuera de texto).

También es pertinente referir como antecedente, el Concepto CGN N° 20221100054761 del 11 de agosto de 2022 expedido a COTECMAR sobre el reconocimiento de los beneficios a los empleados comisionados por el Ministerio de Defensa – Armada Nacional en esa entidad. En el concepto antes mencionado se concluye:

“(...). Así mismo, los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, lo cuales pueden originarse en acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la empresa y sus empleados; requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; u obligaciones implícitas, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas.

En este sentido, aun cuando la Corporación que recibe el empleado en comisión de servicios se esté beneficiando de los servicios que este presta, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará la entidad que sea la obligada legalmente a asumir dichos pasivos. Por lo tanto, para el caso particular, si el Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional es quien tiene la obligación de retribuir a los servidores por sus servicios, es esta la que reconocerá el gasto y pasivo por estos beneficios a los empleados.

Por otra parte, se reconocen como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto

específico sin entregar nada a cambio. En este sentido, si la Corporación que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para exigir recursos por parte de la entidad que envía servidores en comisión, no procederá efectuar reconocimiento alguno como ingresos o gastos por subvenciones” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, en la mesa de trabajo realizada en forma virtual el 10 de enero de 2023 a las 10:00 am entre el personal de COTECMAR y el personal de la Subcontaduría General y de Investigación de la CGN, se solicitó por parte de la entidad la revisión del concepto CGN N° 20221100054761 teniendo en cuenta que esta se encuentra vinculada al Ministerio de Defensa Nacional y que desarrolla su actividad en un ámbito científico y tecnológico, en el cual, el personal de comisión hace parte de los costos de los bienes y servicios que suministra a terceros y desde la perspectiva de competitividad es necesario reconocer en la estructura de costos el valor de los servicios del personal en comisión. Además, considera COTECMAR, que no se debe condicionar la existencia de una subvención a la facultad de exigir recursos.

CONSIDERACIONES

El literal c) del artículo 82. Definiciones, del Decreto 1790 de 2000, por el cual se modifica el Decreto que regula las normas de carrera del personal de oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares, modificado por el artículo 20 de la Ley 1104 de 2006, define la comisión como “el acto de autoridad competente por el cual se asigna a un Oficial, Suboficial o alumno de escuela de formación de Oficiales o Suboficiales con carácter transitorio a una unidad o repartición militar, o a una entidad Oficial o privada, para cumplir misiones especiales del servicio”.

Así mismo, el Decreto 1792 de 2000, por el cual se modifica el Estatuto que regula el Régimen de Administración del Personal Civil del Ministerio de Defensa Nacional, establece:

“ARTÍCULO 18. COMISIÓN DE SERVICIO. Se confiere para ejercer las funciones propias del cargo en dependencias o lugares fuera de la sede habitual de trabajo; también para cumplir misiones oficiales, asistir a reuniones, seminarios, conferencias o realizar visitas de observación que interesen a la Entidad y que se relacionen con el ramo en que se prestan los servicios, dentro o fuera del país y en otras entidades públicas.

(...)

La comisión de servicio será dispuesta mediante acto administrativo expedido por el nominador correspondiente o por quien éste haya delegado.

La comisión de servicio hace parte de los deberes de todo empleado, no constituye una forma de provisión de empleos y podrá dar lugar al pago de viáticos y gastos de transporte, conforme con las disposiciones que regulan la materia”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la Información financiera, del Marco Normativo para Empresas que no

Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 212 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PRÓPOSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

6.1.5. Costos

71. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de

bienes y la prestación de servicios, vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

(...)

6.1.6. Gastos

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

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden

ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

11. Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con los antecedentes y las consideraciones expuestas, es necesario indicar que el Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define a los pasivos como una obligación presente de la empresa, para cuyo pago, esta espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Así mismo, la Norma de Beneficios a los empleados señala que la empresa deberá reconocerlos como tal cuando se tenga la obligación de retribuir al empleado por los servicios prestados, es decir, que la empresa como empleador deberá registrar la obligación presente de retribuir a sus empleados por los servicios que estos presten, incluyendo beneficios a corto plazo, largo plazo y posempleo.

Por lo tanto, desde la definición de pasivo y de la Norma de Beneficios a los empleados, quien asume la obligación de pagar es quien deberá reconocer el pasivo por estos servicios. En relación con lo anterior, para la cancelación de los beneficios a los empleados, la empresa no espera desprenderse de beneficios económicos, por lo cual, no cumple con la definición de gasto o costo establecida en el Marco Conceptual.

Por otra parte, la Norma de Ayudas gubernamentales y subvenciones señala que estos ingresos son recursos que se reciben por parte de terceros sin entregar nada a cambio y que las subvenciones representadas en servicios se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente. Para el caso particular, no se prevé el reconocimiento de costos, por parte de una empresa pública, cuando reciba empleados en comisión de una entidad de gobierno, de conformidad con lo concluido en el concepto N° 20221100011221 del 07 de marzo de 2022, expedido al Ministerio de Defensa Nacional en el entendido de la dinámica de las operaciones recíprocas entre entidades que reportan la información a la CGN.

En consecuencia, quien está en la obligación de pagar a los empleados por los servicios prestados es el Ministerio de Defensa Nacional o la Armada, quien debe reconocer el pasivo y el gasto. En este sentido, COTECMAR, quien recibe el servicio y no recibe recursos ni podrá exigir recursos para el pago, no debe reconocer un ingreso por subvención, sino que únicamente revelará en los estados financieros este hecho económico.

CONCEPTO No. 20231100001311 DEL 26-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reclasificación de partidas acumuladas por Canastas COVID-19 que están en la subcuenta 537211-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo a la subcuenta 561390-Otros gastos por la administración de la seguridad social en salud.

Doctora
MARTHA NELLY CEBALLOS MEJÍA
Contadora
Jefe de Contabilidad y Presupuesto
E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S.
Medellín, Antioquia.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20220010056412 del 15 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Mediante radicado N°20220010051262 del 04 de noviembre de 2022, la empresa consulta:

“(…) solicito orientación para reconocer en la Contabilidad de Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, (...) el valor de la provisión de gastos por Canastas COVID-19, en los cuales la EPS ha incurrido en el año 2022 y cubiertos con los recursos de la Unidad de Pago por Capitación – UPC, toda vez que el Ministerio de Salud y Protección Social no les está adicionando recursos.

La petición se fundamenta en la necesidad de reclasificar las partidas acumuladas por Canastas COVID-19 que reposan en la subcuenta 537211- Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, a la subcuenta 561390- Otros gastos por la administración de la seguridad social en salud, toda vez que han dejado de ser provisión y se han convertido en un gasto real a cargo de Savia Salud EPS.

Es de aclarar que el reconocimiento contable que se le viene dando obedece a la orientación recibida mediante oficio según radicado CGN: 20221100001431 del 28 de enero de 2022, debido a que el Ministerio de Salud y Protección Social fijó recursos por el mencionado concepto para la vigencia 2021” (Subrayado fuera de texto).

Posterior a la consulta, la EPS complementa la información, dando respuesta al radicado 20221100073231 del 07 de diciembre de 2022 emitido por la CGN, así:

“Hasta mediados de diciembre los gastos por Canastas COVID19 se venían reconociendo en el grupo 56 - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS, pero la Superintendencia Nacional de Salud requirió el traslado de los valores por dicho concepto al grupo 53 - DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES teniendo en cuenta la disposición de recursos que el Ministerio de Salud y Protección Salud dispuso por este concepto mediante la Resoluciones 1585 y 2390 del 13 de octubre y 29 de diciembre de 2021 respectivamente.

Con base en lo expresado la Superintendencia Nacional de Salud expreso que si estos gastos no estaban siendo cubiertos por la UPC, debían ser reclasificados a la provisión, lo cual conllevó la solicitud de orientación, cuya respuesta se recibió según radicado No. CGN: 20221100001431 del 28 de enero de 2022, el cual se adjunta. (...)

Para el año 2022 el Ministerio de Salud y Protección Social no giró recursos para cubrir los servicios incluidos en las Canastas COVID19, por lo tanto la EPS los ha cubierto con los recursos que se reciben de la Unidad de Pago por Capitación – UPC lo que convierte dichos conceptos en gastos reales para la EPS, por lo tanto debieran reclasificarse nuevamente al grupo 56 - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS, toda vez que no son provisión. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONSIDERACIONES

El concepto 20221100001431 del 28 de enero de 2022 emitido a Alianza Medellín Antioquia EPS SAS, concluyó sobre la Canasta de servicios y tecnologías en salud para la atención del Coronavirus - Covid-19, lo siguiente:

“(...) la canasta de atenciones para los pacientes con Coronavirus COVID-19, que la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) paga directamente a las instituciones prestadoras de servicios de salud con base en la información reportada por la Entidad Promotora de Salud -EPS, hacen parte de los Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, como parte de las otras fuentes de financiación en salud pública.

Por lo anterior, en el momento en que la IPS o proveedor de servicios y tecnologías en salud radique la factura de venta o el documento equivalente ante la EPS, ésta debitará la subcuenta 537211-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273212-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. Lo anterior, en aplicación del numeral 4.2.1. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en lo que le compete a la EPS”.

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 la Resolución 062 de 2022, describe la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD de la siguiente manera: “Representa el valor de los gastos estimados que se relacionan con las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS)”. Además, establece que se debita con “El valor estimado de la provisión” y se acredita con “El valor de la reversión de la provisión reconocida durante el periodo contable”.

El referido (CGC) describe la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD de la siguiente manera: “Representa el valor de los gastos de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado”. Además, establece que se debita con “El valor causado por los diferentes conceptos.” y se acredita con “El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”.

CONCLUSIONES

Con base en los antecedentes, donde se expone que para el año 2022 el Ministerio de Salud y Protección Social no asignó recursos para cubrir los servicios incluidos en las Canastas COVID-19, por lo tanto, la EPS ha cubierto dichos servicios con los recursos que se reciben de la Unidad de Pago por Capitación – UPC, se concluye que el reconocimiento del gasto por parte de la EPS lo deberá realizar en la subcuenta 537201-Reserva técnica por servicios y tecnologías en salud conocidos no liquidados, financiados con la UPC o en la subcuenta 527302-Reserva técnica por servicios y tecnologías en salud ocurridos no conocidos, financiados con la UPC de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

Por lo anterior, la EPS no deberá reclasificar las partidas acumuladas durante el año 2022 por Canastas COVID-19 que están en la subcuenta 537211-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD a la subcuenta 561390-Otros gastos por la administración de la seguridad social en salud de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, sino que realizará la reclasificación a las subcuentas señaladas en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 2023110002231 DEL 08-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las consignaciones sin identificar

Doctora
 DIANA YANCELLY ARIAS GIRALDO
 Gerente Financiera
 Sociedad de Activos Especiales S.A.S.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010058042 del 28 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, así como también el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del Público, establecen como práctica contable registrar las partidas conciliatorias de consignaciones bancarias pendientes por identificar en una cuenta del pasivo hasta tanto se identifique el tercero que realizó la transacción contra el valor del efectivo.

Los factores que determinan que permanezcan en una cuenta del pasivo son la incertidumbre sobre el concepto por el cual ingresaron estos dineros, así como también la carencia de la identificación de la persona natural o jurídica que realizó la consignación. Las situaciones descritas anteriormente no permiten establecer con absoluta certeza si la Entidad o la Empresa tiene el derecho sobre los recursos que ingresaron a las cuentas bancarias.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, solicitamos a ustedes su concepto frente a:

¿Cuál es el procedimiento contable que debe aplicar la entidad de acuerdo con el marco normativo que permita reflejar la realidad del rubro de efectivo y equivalentes a efectivo debido a que no ha sido posible establecer los factores que conlleven a concluir que la Entidad o la Empresa tiene el derecho sobre estos dineros, consignaciones que datan de la vigencia 2011 en adelante?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N°414 de 2014 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°212 de 2021, indica:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

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

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

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

“1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los

procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, (...) Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

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

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

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

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

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

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

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

En el entendido que la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. es una empresa que se encuentra dentro del 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, se atenderá la consulta conforme a la normativa expedida por la CGN para ese Marco Normativo.

Así pues, de conformidad con el Marco Conceptual para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, un pasivo es una obligación presente a cargo de la empresa, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

En este sentido, sobre las consignaciones sin identificar, una vez la empresa ha realizado diferentes procesos con el fin de determinar si corresponden a un ingreso, a un pasivo o una disminución de una cuenta por cobrar, y no se logra identificar el objeto de las mismas, la empresa, a partir del juicio profesional de los responsables de la elaboración y presentación de los estados financieros, deberá evaluar si para esas partidas existe o no la probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros.

Si la empresa determina que sobre dichas consignaciones no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, es decir, la obligación de devolver estos recursos no está presente, la partida deja de cumplir con los criterios para su reconocimiento como un pasivo, por lo que, dará aplicación a lo señalado en el marco conceptual sobre la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros.

Adicionalmente, la empresa deberá atender lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, el cual establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de que la información financiera refleje la realidad económica de tal forma que esta cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así pues, siempre que se presenten cifras, que no cumplan con la definición de los elementos de los estados financieros, señalada en el Marco Conceptual, deberán adelantarse las acciones correspondientes para evaluar y concretar la baja en cuentas de dichas partidas.

CONCEPTO No. 20231100002601 DEL 13-02-2023

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 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 ingresos, costos y gastos derivados de la ejecución del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolínea S. A., suscrito entre Metro Cali S.A. y Metrolínea S.A., y del contrato adicional de apoyo al sistema de información unificado de respuesta al sistema MIO-SIUR, suscrito entre Metro Cali S. A. y la Unión Temporal Recaudo y Tecnología – UTR&T.

Doctora
ALBA LUCERO URREA GRISALES
Secretaria General y de Asuntos Jurídicos
Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A. (Metro Cali S.A.)
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Doctora
NATALIA LUCÍA RODRÍGUEZ MORENO
Directora Administrativa
Empresa de Transporte de Bucaramanga S.A. (Metrolínea S.A.)
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20230010003112 del 23 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se hace referencia a los conceptos CGN N° 20221100062181 y CGN N° 2022110067761 y al respecto se indica:

“Revisando la estructura de los conceptos claramente se puede evidenciar que no hay armonización de estos para las dos entidades, por un lado, se ha conceptualizado a Metro Cali S.A. que el servicio de apoyo prestado es una venta de servicios y los recursos humanos y tecnológicos para prestar dicho apoyo se constituyen en un costo asociado al contrato. Por otro lado, a Metrolínea se le conceptualiza que el valor de las erogaciones derivadas del contrato le corresponde reconocerlas y registrarlas a la Entidad

territorial, de conformidad con la Resolución 226 de diciembre de 2020 y actualizado según lo dispuesto por la Resolución 064 de 2022, dado que en virtud de la esencia del contrato interadministrativo entre las partes solo se realiza ejecución y desembolso y Metro Cali o UTR&T no se ven inmersas en pagos adicionales respecto a la ejecución de la actividad de recaudo, por tanto, esta no es una venta de servicios y los recursos humanos y tecnológicos para prestar dicho apoyo se constituyen en un costo asociado al contrato reconocido desde la firma del mismo.

A partir de estos dos conceptos, se solicita una revisión a fondo de los dos conceptos emitidos por lo siguiente:

1. Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, celebró un contrato interadministrativo (que en la práctica se comporta como un convenio) con el fin de prestar apoyo en la contingencia de un servicio público esencial, que consisten en la operación del SITM de Bucaramanga a cargo de otro ente gestor (Metrolínea), quien se comprometió a reembolsar los costos administrativos y operativos y, en todo momento, mantener la titularidad de los recursos.
2. En ningún sistema del país se emite factura por la operación del recaudo, sino que se distribuyen los recursos desde el patrimonio autónomo creado para la administración de los recursos del Sistema; teniendo en cuenta que los participantes son beneficiarios de ese patrimonio como es el caso de Metro Cali
3. A Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, la CGN ha emitido un concepto vinculante donde se manifiesta que el servicio prestado es una venta de servicio y por lo tanto se obliga a la entidad a facturar las operaciones derivadas del contrato y a registrar los costos generados para el desarrollo de este.
- 4, Metrolínea no aceptaría una factura de Metro Cali, toda vez que esto va en contravía de lo pactado en el contrato suscrito donde se estableció un esquema de costos reembolsables, además, en virtud del concepto emitido por la CGN para Metrolínea S.A.
5. Metrolínea, ha manifestado que, de acuerdo con el concepto vinculante emitido por la CGN las operaciones derivadas del contrato, las debe registrar la entidad territorial y por lo tanto no está obligada a recibir facturas por servicios prestados.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la forma como está conceptuado para ambas entidades por parte de la Contaduría General de la Nación, no hay armonía para el registro de las operaciones derivadas del contrato interadministrativo y en cambio, estamos ante un imposible por falta de claridad. Esta incertidumbre, nos puede generar consecuencias económicas onerosas para ambas entidades, con el agravante que, los dos entes gestores están inmersos en el proceso de reestructuración de pasivos (Ley 550 de 1.999) y asumir impuestos como el IVA y estampillas (a lo que por cierto están exentos los servicios conexos al transporte), los hacen más inviables financieramente.

Ahora bien, en el entendido que Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración en la ejecución del contrato no efectuó asesoría y solamente ejecutó el recaudo y distribución a los diferentes actores del sistema a través de su plataforma tecnológica cuyo operados está UTR&T, ejecutándose como un convenio, y por tratarse de actividades conexas al servicio de transporte de pasajeros en el SITM de Bucaramanga, se debe dar el tratamiento de reembolsables.

Con base en lo anteriormente expuesto, solicitamos respetuosamente a la Contaduría General de la Nación, bien sea revocar el último comunicado enviado en el mes de noviembre de 2022 a Metro Cali y así quedar armonizado y con el mismo concepto las partes frente al manejo de costos y gastos reembolsables enviado en el mes de septiembre, o se remita un concepto final en el que se brinden parámetros del manejo de lo expuesto anteriormente y se dilucide el concepto de costos y gastos reembolsables, esto, además de tener en cuenta que la cuantía de los gastos reembolsables es material y afecta los estados financieros de las entidades, se solicita considerar la posibilidad de prorrogar el plazo de rendición de los informes del CHIP, hasta tanto se tenga claridad de este asunto”.

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolínea S.A., suscrito el 12 de noviembre de 2021, entre Metro Cali S.A. y Metrolínea S. A., señalaba:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Prestar servicios de Asesoría, Consultoría y Acompañamiento en la revisión del Sistema de Recaudo y Control de Flota del sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga y su Área Metropolitana y en el proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo y control Transporte Inteligente S.A.; así como en el diseño de planes que garanticen la continuidad del servicio de transporte, incluyendo, de requerirse, la eventual operación del Sistema de Recaudo y Control de Flota.

En desarrollo del presente contrato interadministrativo

- Metro Cali llevará a cabo la revisión del sistema de recaudo que actualmente opera en el sistema integrado masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, con un alcance técnico y financiero.
- Metro Cali llevará a cabo la revisión del sistema de control de flota que actualmente opera en el sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, con el fin de establecer el estado técnico y cumplimiento de vinculación de equipos, renovación etc.
- Metro Cali diseñará un plan de contingencia, con el fin de mitigar el riesgo por parálisis en la operación del concesionario de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, Transporte Inteligente S.A.

- Metro Cali asesorará a Metrolínea en el eventual proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo y control Transporte Inteligente S.A.

(...)

PARAGRAFO SEGUNDO: El modelo operativo a adoptar, el valor correspondiente a dicha operación, las obligaciones y derechos de las partes, las garantías a constituir por parte de Metro Cali, muchas cláusulas excepcionales, el plazo de esta operación transitoria, mientras se define el tipo de contrato y se estructura el procedimiento contractual correspondiente para que un tercero asuma la operación de recaudo y control, y los demás aspectos relevantes, serán establecidos mediante un otrosí al presente contrato, el cual estará precedido y sujeto a la respectiva autorización de Junta por parte de Metrolínea.

CLÁUSULA SEGUNDA – ALCANCE: Para el cumplimiento del objeto contratado, Metro Cali S.A. deberá realizar o proveer todas las actividades y servicios requeridos para la revisión y ajuste de los Sistemas de Recaudo y Control de Flota, de conformidad con los requerimientos del contrato, conforme con los principios que orientan el ejercicio de la función pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Pública de Colombia y la Ley 80 de 1993.

PARÁGRAFO: En caso de darse la terminación del contrato de concesión suscrito con Transporte Inteligente S.A. y la reversión de los activos a METROLÍNEA, METRO CALI, de manera transitoria y como plan de contingencia, asumirá la operación de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, previo acuerdo del modelo operativo a adoptar, plazo y el valor correspondiente a dicha operación, conforme a la previsión contenida en el parágrafo segundo de la cláusula primera del presente contrato.

(...)

CLAUSULA OCTAVA – VALOR: El valor del presente contrato será CERO PESOS (\$0,00), es decir que no conlleva ningún tipo de erogación presupuestal por parte de METROLÍNEA. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El otrosí No. 1 al contrato interadministrativo suscrito entre Metrolínea S.A. y Metro Cali S.A., en su cláusula primera establece:

“CLAUSULA PRIMERA - MODIFICACIÓN A LA CLAUSULA SEGUNDA DEL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO “PARA APOYO Y ASESORIA EN MATERIA DE TECNOLOGIA A METROLÍNEA S.A”.

Las partes acuerdan modificar el Parágrafo de la Cláusula Segunda, el cual quedará así:

PARAGRAFO PRIMERO: Ante la terminación del contrato de concesión suscrito con Transporte Inteligente S.A., y con el fin de mitigar el riesgo de interfaz en la operación

del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, METROLÍNEA asignará a METRO CALI en dos etapas la operación del SITM así: a) de manera transitoria la gestión integral operativa de los sistemas en la fase de reversión con el fin de garantizar la operación de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana cuya titularidad corresponde a METROLÍNEA. Los costos en que incurra METRO CALI en desarrollo de la gestión integral operativa y la correspondiente asistencia técnica en la fase transitoria que corresponde a la etapa de reversión e interfaz a la construcción del plan de contingencia, serán reconocidos por METROLÍNEA como parte de los costos inherentes al modelo operativo que se implemente ; b) una etapa de contingencia que cubre el periodo entre la terminación de la transitoriedad y la interfaz de entrega al nuevo operador a quien METROLÍNEA adjudique el respectivo proceso contractual. Etapa para la que METRO CALI estructurará un plan de contingencia en el que se contenga modelo operativo, financiero, garantías, indicadores de servicio, entre otras condiciones, el cual será objeto de un nuevo modificatorio.

PARAGRAFO SEGUNDO: Concluida la fase transitoria de reversión e interfaz, la gestión integral operativa de los sistemas y la asistencia técnica a cargo de METRO CALI será acordada entre las partes mediante la implementación de un Plan de Contingencia. Así mismo, mediante dicho Plan de Contingencia METRO CALI podrá prestar la asesoría, consultoría y acompañamiento que requiera METROLÍNEA, relacionada con el sistema de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana para la estructuración del proceso al nuevo operador.

PARAGRAFO TERCERO. Para la gestión integral operativa de los sistemas, el Plan de Contingencia será acordado entre las partes, y, entre otros aspectos, pero sin limitarse a ellos, incluirán: (i) modelo operativo, (ii) vigencia del Plan de Contingencia, (iii) costos, (iv) fuentes de financiación, (v) forma de administración de los recursos y pago de la remuneración de METRO CALI, (vi) plazo de las etapas previstas en el Plan de Contingencia, incluyendo la interfaz con el futuro operador, (vii) descripción de las actividades técnicas, operativas y administrativas que METRO CALI desarrollará en favor de METROLÍNEA para la operación de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana.

PARAGRAFO CUARTO: Para todos los efectos del presente Contrato Interadministrativo, las partes entienden que gestión integral operativa de los sistemas y la asistencia técnica a cargo de METRO CALI son de titularidad de METROLÍNEA. En tal sentido la responsabilidad de METRO CALI se sujeta a que METROLÍNEA garantice la disponibilidad de los recursos, equipos, sistemas y componentes necesarios para la gestión integral operativa del sistema de recaudo y control del SITM METROLÍNEA" (Subrayado fuera del texto).

El otosí No. 2 al contrato interadministrativo suscrito entre Metrolínea S.A. y Metro Cali S.A., en su cláusula primera establece:

“CLAUSULA PRIMERA: MODIFICACIÓN DE LA CLÁUSULA SEXTA DEL OTRO SÍ No. 1 QUE MODIFICÓ LA CLÁUSULA OCTAVA DEL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PARA APOYO Y ASESORIA EN MATERIA DE TECNOLOGÍA A METROLINEA S.A.

Por acuerdo entre las partes, se aclara que la Cláusula Sexta del Otrosí No.1 del CONTRATO INTERADMINISTRATIVO 'PARA APOYO Y ASESORIA EN MATERIA DE TECNOLOGÍA A METROLINEA S.A.' en lo siguiente:

(...)

En todo caso, se aclara que, durante la FASE TRANSITORIA, no habrá lugar a remuneración alguna para Metro Cali S.A. y los costos de operación del Sistema de recaudo y control del SITM Metrolínea y los costos administrativos de dicha operación, los ejecuta METRO CALI S.A. bajo el entendido que son recursos del sistema transporte masivo de Bucaramanga, en quien se mantiene en todo momento la titularidad de los mismos, por lo que METROCALI es un ejecutor del gasto del sistema y le serán reembolsados con cargo a los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga.

Los impuestos, estampillas y contribuciones que se deriven por causa de la ejecución de la operación, deberán ser adicionados a los valores indicados en la tabla anterior, a cargo exclusivo de Metrolínea.

FORMA DE REEMBOLSO Y DESTINACIÓN: (...)

Los costos a que se refiere la presente cláusula, previa presentación de la solicitud de reembolso con los respectivos soportes, se liquidarán y pagarán por parte de Metrolínea de la siguiente manera:

1. Los costos de Operación serán consignados en la cuenta que para tal efecto determine Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración.
2. Los costos administrativos de la operación serán reembolsados mediante consignación en la cuenta que para tal efecto determine Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración.

Los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga, requeridos para la ejecución del Contrato Interadministrativo del 12 de noviembre de 2021, provienen de la tarifa de las validaciones realizadas en el SITM, por lo que estos son administrados por el patrimonio autónomo constituido para su administración en la Fiduciaria Corficolombiana.

En atención a que los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga, requeridos para la ejecución del Contrato Interadministrativo del 12 de noviembre de 2021, provienen de la tarifa de las validaciones realizadas en el SITM, por lo que estos son administrados por el patrimonio autónomo constituido para su administración en la Fiduciaria Corficolombiana, METROLÍNEA incluirá como beneficiario del mismo a la

Unión Temporal de Tecnología y Recaudo – UTR&T-, en virtud del presente otrosí” (Subrayado fuera del texto).

El contrato adicional de apoyo al sistema de información unificado de respuesta al sistema MIO-SIUR, al desarrollo del contrato interadministrativo de asesoría en materia tecnológica a Metrolínea, suscrito entre Metro Cali S. A. en acuerdo de reestructuración y la Unión Temporal Recaudo y Tecnología – UTR&T, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Apoyo del Sistema de Información Unificado de respuesta MIO-SIUR al desarrollo del contrato interadministrativo de Asesoría en Materia Tecnológica suscrito con Metrolínea, de conformidad con las condiciones y mecanismos de coordinación entre Metro Cali y la UTR&T para la gestión de la operación integral de los sistemas de recaudo y control de la flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, en la FASE TRANSITORIA prevista en el Otrosí No. 1 del Contrato Interadministrativo suscrito entre Metro Cali y METROLÍNEA S.A.

PARAGRAFO: Para todos los efectos del presente contrato adicional, las partes entienden que la gestión integral operativa del sistema y la asistencia técnica, está sujeta a que METROLÍNEA S.A., garantice la disponibilidad de los recursos, equipos, sistemas y componentes necesarios para la gestión integral operativa del sistema de recaudo y control del SITM METROLÍNEA.

CLÁUSULA SEGUNDA – ALCANCE DEL OBJETO: El objeto de este contrato adicional comprende las exigencias previstas en el estudio previo, la propuesta presentada por la UTR&T, así como la prestación de los servicios del Sistema de Información Unificado de respuesta del Sistema MIO-SIUR, para la gestión de la operación integral de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana, en la FASE TRANSITORIA, prevista en el Otrosí No. 1 del contrato de interadministrativo suscrito entre Metro Cali y METROLÍNEA S. A., que incluye lo siguiente:

Durante el periodo de transición se ejecutarán las siguientes actividades, que se enmarcan en tres importantes grupos, que entre sí, generan el soporte y la cohesión para la operación del subsistema de recaudo y, adicionalmente, se hace un levantamiento de la información requerida para poner en marcha el subsistema de control de flota. Estas acciones permiten que de manera eficaz y oportuna se controlen eventos que puedan presentarse, antes de la puesta en marcha del plan de contingencia definitivo adoptado por las partes.

ACTIVIDADES TÉCNICAS (...)
ACTIVIDADES OPERATIVAS (...)
ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS (...)

CLÁUSULA SEXTA – FORMA DE PAGO: Teniendo en cuenta que los costos operativos de la etapa transitoria a que se refiere el presente contrato están a cargo de Metrolínea, Metro Cali solicitará a METROLÍNEA S.A. la inclusión como beneficiario del mismo a la UTR&T, en virtud del presente contrato adicional, que posibilite la

realización de transferencia directa a cada una de las partes, en atención a que los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga, requeridos para la ejecución del Contrato Interadministrativo del 12 de noviembre de 2021, provienen de la tarifa de las validaciones realizadas en el SITM, por lo que estos administrados por el patrimonio autónomo constituido para su administración en la Fiduciaria Corficolombiana” (Subrayado fuera del texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.2. Pasivos

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

6.1.4. Ingresos

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

(...)

6.1.5. Costos

71. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

72. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

6.1.6. Gastos

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

La Norma de ingresos de actividades ordinarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, dispone:

“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

6. 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.

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.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su 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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, actualizado por la Resolución 064 de 2022, indica:

“... se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los entes gestores. Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

(...)

Para 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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el principio de Esencia sobre forma según el cual todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal, para el tratamiento contable de los hechos económicos que se derivan del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología suscrito entre Metro Cali S.A y Metrolínea S.A, es importante indicar que el reconocimiento contable de los contratos 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.

Por lo tanto, para el análisis del reconocimiento contable de ingresos, costos y gastos se realizará la debida distinción entre: a) el contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolínea S.A., suscrito el 12 de noviembre de 2021, entre Metro Cali S.A. y Metrolínea S. A.; y b) el contrato adicional de apoyo al sistema de información unificado de respuesta al sistema MIO-SIUR, al desarrollo del contrato interadministrativo de asesoría en materia tecnológica a Metrolínea, suscrito entre Metro Cali S. A. y la Unión Temporal Recaudo y Tecnología – UTR&T. De esta manera, respecto a su consulta se precisa:

i. Tratamiento contable para Metro Cali S.A.

a. Costos originados en la ejecución del Contrato adicional de apoyo al sistema de información unificado de respuesta al sistema MIO-SIUR, al desarrollo del contrato interadministrativo de asesoría en materia tecnológica a Metrolínea

De las cláusulas citadas del Contrato adicional suscrito entre Metro Cali S.A. y UTR&T se observa que los costos operativos de la etapa transitoria a que se refiere dicho contrato están a cargo de Metrolínea S.A. y que le corresponde a esta entidad realizar el pago directamente a UTR&T con cargo a los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga.

Por lo anterior, se concluye que Metro Cali S.A. no tiene una obligación presente por los costos operativos en que incurra UTR&T y, en consecuencia, la empresa no debe reconocer pasivos producto de este hecho económico. Así mismo, se concluye que los costos operativos de que trata el contrato adicional no generan decrementos en los beneficios económicos de Metro Cali S.A. y, por ello, no deben reconocerse como costos o gastos en dicha empresa. En este mismo sentido, la obligación que tiene Metrolínea S.A. de girar los recursos a UTR&T no generan incrementos en los beneficios económico para Metro Cali S.A. y, por ende, no deben reconocerse como ingresos en esta empresa.

No obstante, de considerarlo pertinente, para efectos de control, Metro Cali S.A. podrá llevar el registro en cuentas de orden de control.

b. Derechos de cobro que, en virtud del contrato interadministrativo, tenga Metro Cali S.A. producto de asesoría, consultoría y acompañamiento a Metrolínea S.A.

Los derechos de cobro que Metro Cali S.A. tenga producto de la asesoría, consultoría y acompañamiento a Metrolínea S.A. se reconocerán como ingresos por prestación de servicios en la medida en que se ejecuten las actividades acordadas en el contrato, para lo cual Metro Cali S. A. debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Adicionalmente, Metro Cali S.A. reconocerá los costos y gastos asociados a la asesoría, consultoría y acompañamiento a Metrolínea S.A. debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del gasto o costo y acreditando la subcuenta que corresponda del grupo

24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con la naturaleza de la erogación incurrida en la ejecución de las actividades desarrolladas.

ii. Tratamiento contable para Metrolínea S.A.

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, en la medida que Metrolínea S.A. actúa como ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) del municipio de Bucaramanga, los hechos económicos por la ejecución de recursos destinados para la operación y mantenimiento del SITMP derivados de la gestión 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 costos y gastos asociados a la ejecución del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología, suscrito entre Metrolínea S.A. y Metro Cali S.A., así como del contrato adicional de apoyo al sistema de información unificado de respuesta al sistema MIO-SIUR, al desarrollo del contrato interadministrativo de asesoría en materia tecnológica a Metrolínea, suscrito entre Metro Cali S.A. y la Unión Temporal Recaudo y Tecnología - UTR&T, por hacer parte de la operación y mantenimiento del SITMP, deben ser efectuado por la entidad territorial.

Ahora bien, dado que los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga, requeridos para la ejecución del contrato interadministrativo, provienen de la tarifa de las validaciones realizadas en el SITM y estos son administrados por el patrimonio autónomo constituido para su administración en la Fiduciaria Corficolombiana, cuando se giren los recursos a Metro Cali S.A. o a la Unión Temporal Recaudo y Tecnología - UTR&T, Metrolínea S.A. 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).

En virtud de lo anterior, se ratifica el concepto emitido por la CGN a Metrolínea S.A. con el radicado N° 20221100062181 del 06 de octubre de 2022 y se deroga lo referente a la respuesta a la pregunta 2 de las conclusiones del Concepto CGN N° 20221100067761 del 16 de noviembre de 2022 dirigido a Metro Cali S.A.

CONCEPTO No. 20231100002941 DEL 16-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de avalúos técnicos que realizó la Lonja Propiedad Raíz, y contabilización del valor de los honorarios pagados por el avalúo.

Doctora
ALBA LUCÍA LÓPEZ MIRANDA
Contadora
Asociación Canal Local de Televisión de Medellín-Telemédellín
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20230010001082 del 10 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Buenos días, necesito que por favor me ayude con una consulta relacionada con un avalúo técnico que realizó la LONJA PROPIEDAD RAÍZ, del edificio de nuestra sede y el terreno, esta avalúo fue necesario para legalizar por escritura pública el edificio y saber cuál era el valor real sobre el cual debía pagar el impuesto predial al Municipio de Medellín, esta edificación se encuentra contabilizada al costo, no se había hecho la escritura por la incertidumbre de que pertenecía a Telemédellín y qué % al Municipio, ya esto se aclaró y debo contabilizar el valor que resultó del avalúo realizado.

Mi pregunta es cuales cuentas contables serían las utilizadas para asentar este mayor de la propiedad y del terreno.

Anexo, el cuadro con los valores del avalúo y el valor histórico, también por favor me dice como se contabiliza el valor de los honorarios pagados a la Lonja por el avalúo”.

CONSIDERACIONES

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

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.6. Gastos

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

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.5. Valor razonable

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

6.3.5.6. Valor en uso

108. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo por su uso o disposición final,

incluyendo en este último caso los costos de transacción en los que se pueda incurrir. El valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la empresa” (Subrayados fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, actualizadas según la Resolución N°212 de 2021, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

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

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

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

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa 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 razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso". (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 062 de 2022, describe la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la siguiente manera: "Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores". Además, establece que se debita con "El valor del pago total o parcial de las obligaciones por los diferentes conceptos" y se acredita con "El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos".

El referido (CGC) describe la cuenta 5111-GENERALES de la siguiente manera: "Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa". Además, establece que se debita con "El valor de la causación por los diferentes conceptos" y se acredita con "El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable".

El citado (CGC) describe la cuenta 5211-GENERALES de la siguiente manera: "Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las empresas". Además, establece que se debita con "El valor de la causación por los diferentes conceptos" y se acredita con "El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable".

CONCLUSIONES

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 miden al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del citado Marco Normativo únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

En consecuencia, la empresa 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 razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

En lo referente al reconocimiento del valor de los honorarios de la Lonja Propiedad Raíz, el Marco conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el

Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público define los gastos como los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos.

En razón a lo anterior, cuando la empresa reciba el servicio prestado por concepto de honorarios, debitará la subcuenta 511179-Honorarios de la cuenta 5111-GENERALES o la subcuenta 521172-Honorarios de la cuenta 5211-GENERALES y acreditará la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando la empresa efectúe el pago a la Lonja Propiedad Raíz debitará la subcuenta 249054-Honorarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100008291 DEL 17-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Provisiones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las reservas de capitalización.

Doctora
LUZ MARY CÁRDENAS HERRERA
Gerente general
Lotería de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010006612 del 08 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:

“La Lotería de Bogotá en aplicación de lo dispuesto en el Acuerdo No. 110 de 2014 expedido por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, eventualmente capitaliza los excedentes obtenidos por la operación, en concordancia con los usos permitidos en el artículo 5 del precitado acuerdo.

En punto a lo anterior, parte de los excedentes obtenidos en las vigencias 2020 y 2021, fueron capitalizados por la Lotería de Bogotá, con el propósito de “Constituir o aumentar fondos de reservas adicionales para garantizar el pago de premios”, previa autorización por parte de la Junta Directiva de la Lotería y del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar.

Teniendo en cuenta que el propósito de la capitalización es el de fortalecer la reserva técnica para el pago de premios y que el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar por medio del Acuerdo No. 109 de 2014 señaló en su artículo 6 el tratamiento contable que debe darse a estas reservas que:

‘Las reservas técnicas, en su calidad de provisiones obligatorias de las empresas operadoras del juego de lotería, serán reconocidas en la contabilidad de tal manera que afecten los costos de operación y los pasivos, de conformidad con las normas contables e instrucciones impartidas por las autoridades en materia contable. (...)’

En punto a lo anterior, surgen inquietudes frente al y tratamiento contable que debe darse a las reservas de capitalización que se constituyan para fortalecer la reserva técnica para el pago de premios que contablemente de lleva en pasivo en la cuenta 2790, así:

1. ¿Es posible realizar el reconocimiento de las reservas de capitalización debitando la cuenta respectiva del patrimonio y acreditando la cuenta de la provisión de la reserva técnica en el pasivo?
2. ¿Cómo debe hacerse el reconocimiento contable de las reservas de capitalización que se realicen para propósitos diferentes al fortalecimiento o constitución de reservas técnicas para el pago de premios? ¿Cómo deben afectarse contablemente estas reservas de capitalización?”

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 109 de 2014, expedido por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, establece:

“ARTÍCULO 3o. DEFINICIÓN DE RESERVAS TÉCNICAS. Las reservas técnicas son los fondos destinados a respaldar el riesgo que se genera por la variación del valor de los premios en poder del público, y por ende de las futuras obligaciones que se contraigan con los apostadores cuando se materialice este riesgo. Dicha reserva se provisionará por la empresa operadora con una fracción de las ventas brutas obtenidas en un sorteo.

(...)

ARTÍCULO 6o. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS RESERVAS TÉCNICAS. Las reservas técnicas, en su calidad de provisiones obligatorias de las empresas operadoras del juego de lotería, serán reconocidas en la contabilidad de tal manera que afecten los costos de operación y los pasivos, de conformidad con las normas contables e instrucciones impartidas por las autoridades en materia contable.

Para amortizar el valor de los premios cuando su valor supere el porcentaje que se le aplica a la emisión para determinar el valor del plan de premios, se afectará el valor del pasivo hasta por su valor total y la cuenta de gastos si quedare algún excedente” (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo 110 de 2014, expedido por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar establece:

“TÍTULO II.

CONSTITUCIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN.

ARTÍCULO 3o. CONSTITUCIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 6o de la Ley 643 de 2001, los excedentes de los operadores directos del juego de lotería tradicional hacen parte de la renta del monopolio y en consecuencia deberán ser transferidos a los fondos de salud inmediatamente después de que los órganos de gobierno aprueben los estados financieros de cada vigencia.

De conformidad con lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 47 de la Ley 643 de 2001, dichas entidades podrán constituir reservas de capitalización con cargo a los excedentes del ejercicio, siempre que se ajusten a lo dispuesto en el presente Acuerdo.

ARTÍCULO 4o. PROCEDIMIENTO PARA LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS. La constitución de reservas de capitalización se realizará de conformidad con el siguiente procedimiento:

1. Aprobados los estados financieros, el representante legal de la entidad operadora someterá a consideración del máximo órgano de gobierno de la entidad, un proyecto de destinación de utilidades en el que se haga expresa la intención de constituir una reserva de capitalización.

2. El órgano máximo de gobierno de la entidad operadora se pronunciará sobre el proyecto de destinación de utilidades y ordenará a la administración dar el correspondiente cumplimiento contable y financiero que corresponda a la decisión adoptada, que puede ser el giro inmediato de los recursos y/o la creación de la reserva de capitalización, de conformidad con lo establecido por la Contaduría General de la Nación.

3. El representante legal de la entidad operadora le remitirá al Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar una copia del acto que autoriza la constitución de la reserva de capitalización, acompañada de la correspondiente solicitud de concepto sobre la constitución de la reserva de capitalización” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, señalan:

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa 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 empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 3215-RESERVAS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la empresa, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados”. Además, se establece que se debita con “el valor de la utilización de la reserva cuando se aplique a la situación que la originó e implique la disminución del patrimonio” y se acredita con “el valor apropiado de los resultados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a sus inquietudes:

1. Es posible realizar el reconocimiento de las reservas de capitalización debitando la cuenta respectiva del patrimonio y acreditando la cuenta de la provisión de la reserva técnica en el pasivo?

De conformidad con los Acuerdos 109 y 110 de 2014 del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar (CNJSA), las reservas técnicas son provisiones realizadas por las empresas operadoras destinadas a respaldar el riesgo que se genera por la variación del valor de los premios en poder del público; de otra parte, las reservas de capitalización se constituirán a partir de los excedentes obtenidos por los operadores directos del juego de lotería tradicional con cargo a los excedentes del ejercicio y que el tratamiento contable correspondiente a este hecho económico se registrará por las normas e instrucciones impartidas por la Contaduría General de la Nación.

En este sentido, atendiendo al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la Lotería de Bogotá debe aplicar el principio de contabilidad pública de Devengo según el cual, los hechos económicos deben reconocerse cuando surgen los derechos y obligaciones e inciden en los resultados del periodo contable.

Por lo tanto, la Lotería de Bogotá no debe compensar o reclasificar la reserva de capitalización con la reserva técnica al ser hechos económicos diferentes, puesto que las reservas técnicas se reconocen como un pasivo por provisión para así respaldar las futuras obligaciones que se contraigan con los apostadores y solo puede ser utilizada cuando se materialice el riesgo por la variación del valor de los premios en poder del público, mientras que las reservas de capitalización se reconocen como una partida patrimonial constituida para atender una o varias de las destinaciones especiales contenidas en el artículo 5º del Acuerdo 110 expedido por el CNJSA.

2. ¿Cómo debe hacerse el reconocimiento contable de las reservas de capitalización que se realicen para propósitos diferentes al fortalecimiento o constitución de reservas técnicas para el pago de premios? ¿Cómo deben afectarse contablemente estas reservas de capitalización?

La Lotería de Bogotá debe reconocer estas reservas de capitalización, contenidas en el acuerdo 110 de 2014 del CNJSA, mediante un débito en la subcuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO o la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el resultado del ejercicio fue reclasificado aquí, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3215-RESERVAS.

En cuanto al tratamiento contable de las reservas que se quieran constituir en el patrimonio de la empresa, se presenta la misma dinámica anteriormente descrita. No obstante, previo al reconocimiento en los estados financieros se deben cumplir todos los requerimientos y procesos previstos tanto en los estatutos de la entidad como en la normativa aplicable a la Lotería de Bogotá para la creación de reservas de capitalización.

Ahora bien, cuando se requiera atender una o varias de las destinaciones especiales contenidas en el artículo 5º del Acuerdo 110 expedido por el CNJSA, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3215-RESERVAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO.

CONCEPTO No. 20231100008311 DEL 17-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de las consignaciones bancarias sin identificar su tercero o concepto.

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010006852 del 09 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:

“En revisión de los conceptos emitidos el ente regulador (20202000004431 del 20-02-2020 y 20201100067091 del 21-12-2020), se ha generado inquietudes alrededor del reconocimiento de las consignaciones bancarias cuyo tercero y concepto no se ha logrado identificar. En ambos conceptos del año 2020 se habla acerca de que este tipo de hechos económicos se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

(...)

Si la descripción de la cuenta afirma que el pasivo refleja aquellos recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales, ¿Por qué el total de consignaciones sin identificar deberían informarse como un recurso de un tercero, teniendo en cuenta que bajo la operatividad que posee actualmente compañías como la Electrificadora del Meta S.A., un gran porcentaje de este total correspondería, con una alta probabilidad, a un pago de cartera?

Si bien, se tiene presente que existen otros conceptos (como por ejemplo errores de transferencia hecha por terceros) que se verían asociados al reconocimiento de un

pasivo dentro de las consignaciones sin identificar, esto soporta más de la idea de que la cuenta no describe con precisión este hecho económico, ya que para el caso particular de la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P., esta clase de conceptos representan una casuística muy excepcional dentro del universo de consignaciones sin identificar.

(...)

La incorporación de consignaciones sin identificar dentro de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, no se articula con la característica común que poseen los conceptos mencionados con anterioridad, ya que no se puede afirmar con total seguridad que el 100% de las consignaciones sin identificar sean recursos de propiedad de terceros.

(...)

Efectuando un análisis entre las conclusiones arrojadas por la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación en relación con las consignaciones sin identificar y la dinámica contable de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, se ha observado que existe una inconsistencia entre ambos elementos normativos.

(...)

Si la dinámica contable de la 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, expone que la cuenta 2407 solamente se debita por El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural, al aplicar lo enunciado en la doctrina ¿no se estaría incumpliendo con el uso correcto de las cuentas según las indicaciones dadas en el Catálogo General de Cuentas?, elemento que hace parte del marco normativo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y no captan ni administran ahorro del público.

(...)

En incumplimiento del procedimiento para la evaluación del control interno contable, resolución CGN 193 de 2016, y en especial la aplicación de los numerales 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información; 4.2.15 Depuración contable permanente y sostenibles, la electrificadora del Meta S.A. ha establecido lineamientos contables para operaciones específicas y reglas de negocio del Efectivo y Equivalentes al Efectivo con el fin de garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera.

El manual de Lineamientos contables para operaciones específicas y las reglas de negocio establecen que las conciliaciones bancarias se deben elaborar y revisar de forma mensual.

Para las partidas que surjan de las conciliaciones bancarias se establece un tratamiento contable que contempla la gestión y seguimiento durante un lapso de depuración de 180 días, máximo.

Una vez culminado este tiempo las partidas conciliatorias, previa elaboración de un acta, se reconocen en los estados financieros impactando el estado de resultados.

(...)

En conclusión y de acuerdo con lo antes expuesto, me permito elevar la siguiente pregunta: ¿La Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. debería reconocer como pasivo en la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, las consignaciones sin identificar, teniendo en cuenta que ha determinado que la probabilidad de que esos recursos salgan de la empresa, como pago para un tercero, es baja?”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

(...)

66. La cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios,

la sustitución de esa obligación por otra, conversión de la obligación en patrimonio y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.1.4. Ingresos

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “(...) La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación” (Subrayado fuera de texto).

El Concepto N° 20202000004431 del 20 de febrero de 2020, emitido a Empresas Públicas de Medellín, concluye lo siguiente sobre el tratamiento contable de consignaciones recibidas sin identificación del tercero:

“La anterior homologación no exime a la entidad de llevar a cabo la respectiva gestión administrativa para la consecución de la información para soportar y reconocer debidamente los movimientos y así garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables” (Subrayado fuera de texto).

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, mediante el Concepto N° 20201100067091 del 21 de diciembre de 2020, concluye lo siguiente sobre transferencias que no se han podido identificar:

“Si por el contrario, al determinar que la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En primer término, es apropiado mencionar que el Concepto N° 20202000004431 del 20 de febrero de 2020 fue emitido para Empresas Públicas de Medellín, entidad que aplica el Anexo Técnico Compilatorio y Actualizado 1, de las Normas de Información Financiera, grupo 1, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 037 de 2017 y sus posteriores modificaciones. Por lo anterior, la referencia a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar que allí se indica se realiza en términos del proceso de homologación que debe realizar la entidad con fines transmitir su información contable a la Contaduría General de la Nación, razón por la cual el reconocimiento contable puede diferir respecto al marco normativo aplicable a la E.S.P. Electrificadora del Meta S.A.

Ahora bien, de conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la E.S.P. Electrificadora del Meta S.A. debe reconocer los hechos económicos cuando surgen los derechos y obligaciones e inciden en los resultados del periodo contable, dando cumplimiento al principio de contabilidad pública de Devengo, por lo que la empresa, una vez establezca que existen consignaciones bancarias cuyo tercero y concepto no se han logrado identificar, deberá reflejar esta situación en su información contable.

Adicionalmente, el Marco conceptual anteriormente citado, establece que los ingresos pueden tener su origen por decrementos del valor de los pasivos. En este sentido, no se presenta una contradicción entre las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos y el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público al reconocerse un ingreso luego de determinarse la prescripción de la titularidad de los recursos registrados en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, tal como se indica en las conclusiones del Concepto N° 20201100067091 del 21 de diciembre de 2020 transcritas en las consideraciones de este documento, y que fue emitido a la E.S.E. Hospital de Ponedera, empresa que aplica el mismo Marco Normativo de la E.S.P. Electrificadora del Meta S.A.

Por otra parte, el CGC del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público dispone en la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS la condición particular de la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, la cual se afecta de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la empresa cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuado registro contable. Y aunque, como lo indica en la consulta, se determine que podría ser un menor valor de una cuenta por cobrar, al no existir la certeza del tercero y el concepto no se podrá aplicar como un menor valor de esta. Además, es importante resaltar que las dinámicas del CGC no son de carácter exclusivo ni excluyentes.

Consecuentemente, la E.S.P. Electrificadora del Meta S.A en el momento que determine la existencia de recursos recibidos, cuyo destinatario no ha sido identificado debe reconocer dichos valores de manera transitoria y de forma exclusiva en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, hasta que logre identificar el tercero y concepto podrá registrar el menor valor de la cuenta por cobrar, si es del caso, o determine la prescripción de la obligación, podrá reconocer el ingreso.

CONCEPTO No. 20231100009041 DEL 03-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de una ambulancia recibida en comodato o préstamo de uso.

Doctor

EDWIN ÁLVAREZ SÁNCHEZ

Contador

Corporación Hospital San Juan de Dios – Uniremington, Santa Rosa de Osos
Santa Rosa de Osos, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20230010012622 del 06 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) El presente correo es para solicitarle el favor de indicarme como seria el registro contable de una ambulancia la cual la recibimos en comodato o préstamo de uso”.

Mediante, llamada telefónica al doctor Edwin Álvarez Sánchez contador de la empresa no cotizante, aclaró la consulta expresando que el registro contable lo va a realizar en el año 2023. Además, remitió el contrato de comodato a la Contaduría General de la Nación vía correo electrónico.

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.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa”.

Por otro lado, el contrato de comodato o préstamo de uso N°.COM SS 0022019, celebrado entre el Municipio de Santa Rosa de Osos (Comodante) y Corporación Hospital San Juan de Dios-Uniremington, Santa Rosa de Osos (Comodatario), en sus principales cláusulas, estipula:

"CLÁUSULA PRIMERA - OBJETO: El objeto del presente Convenio Solidario lo constituye "ENTREGAR A TÍTULO DE COMODATO O PRÉSTAMO DE USO, UN VEHICULO CHEVROLET DMAX TIPO AMBULANCIA, DE PLACAS 0ET641, DE PROPIEDAD DEL MUNICIPIO DE SANTA ROSA DE OSOS, A LA CORPORACION HOSPITAL SAN JUAN DE DIOS - UNIREMINGTON, SANTA ROSA DE OSOS", Con apego a lo determinado en la Resolución S201 960047210 expedida el 15 de mayo de 2019 de la Seccional de Salud de Antioquia, el proyecto MEJORAMIENTO DE LA PRESTACION DEL SERVICIO DE TRASLADO ASISTENCIAL BÁSICO DE LA CORPORACIÓN HOSPITAL SAN JUAN DE DIOS-UNIREMINGTON, POR MEDIO DE LA ADQUISICIÓN DE UNA AMBULANCIA PARA EL MUNICIPIO SANTA ROSA DE OSOS con número BPPIM N°2018056860005.

CLÁUSULA SEGUNDA - ALCANCE DEL OBJETO. - El vehículo dado en COMODATO, de placas 0ET641 es de disposición exclusiva de la CORPORACION HOSPITAL SAN JUAN DE DIOS-UNIREMINGTON, el cual se encuentra libre de todo gravamen, embargo, pleito pendiente o limitaciones de dominio y uso o condiciones resolutorias. EL MUNICIPIO entrega un vehículo tipo ambulancia el cual se encuentra en perfecto estado de funcionamiento y consta de los siguientes elementos y documentos:

(...)

CLÁUSULA TERCERA - DESTINACION Y USO AUTORIZADO DEL BIEN: El bien objeto del presente contrato será destinado por el COMODATARIO, de manera exclusiva, para el traslado asistencial básico de pacientes, para lo cual, EL COMODATARIO deberá tener en cuenta para el uso del vehículo entregado, su descripción legal, establecida en el artículo 2 de la ley 769 de 2002 : "Vehículo de emergencia: Vehículo automotor debidamente identificado e iluminado, autorizado para transitar a velocidades mayores que las reglamentadas con objeto de movilizar personas afectadas en salud, prevenir o atender desastres o calamidades, o actividades policiales, debidamente registrado como tal con las normas y características que exige la actividad para la cual se matricule".

CLÁUSULA CUARTA - VALOR: El presente Contrato es de carácter gratuito y dada su naturaleza es un acto sin cuantía.

CLÁUSULA QUINTA: NO SUJECCIÓN A LAS APROPIACIONES PRESUPUESTALES: El presente contrato no está sujeto a ninguna apropiación presupuestal. pues se trata de un acto sin cuantía.

CLÁUSULA SEXTA - PLAZO: El plazo de ejecución del Contrato es CINCO (5) AÑOS, contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución. PARÁGRAFO UNICO: No obstante el plazo fijado en la presente cláusula, el comodante podrá solicitar la devolución del bien antes del vencimiento del plazo, entre otras, por las siguientes

razones, y en los cuales el comodatario se obliga a la entrega inmediata del bien: a) por el vencimiento del plazo pactado. b) Por darle el comodatario una destinación diferente a la pactada en este contrato. c) Por la deficiencia en la administración, conservación y mantenimiento del bien. d) Por mutuo acuerdo entre las partes. e) Por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en este contrato o en la ley.

CLÁUSULA SEPTIMA -DERECHOS DEL COMODATARIO: 1. Recibir el bien objeto del contrato para su uso y goce a título de comodato durante el plazo del contrato. 2. Recibir el vehículo equipado según los requerimientos de ley para la destinación específica.

CLÁUSULA OCTAVA. OBLIGACIONES DEL COMODATARIO: EL COMODATARIO responderá civil y penalmente por sus acciones u omisiones en la actuación contractual, igualmente por el incumplimiento de las obligaciones derivadas del presente contrato, de conformidad con lo previsto en los Artículos 52 y 53 de la Ley 80 de 1993 y en la Ley 1150 de 2007, el Decreto Reglamentario 1082 de 2015 y demás normas concordantes. Por lo anterior EL COMODATARIO se obliga a: 1. Recibir el vehículo tipo ambulancia, identificado con placas 0ET641, objeto del presente CONTRATO, a título de COMODATARIO. 2. Atender en forma inmediata las solicitudes y requerimientos del supervisor del contrato y permitirle la inspección del vehículo del comodato de manera fácil y expedita. 3. Utilizar el vehículo tipo ambulancia de placas 0ET641 dado en comodato únicamente para los fines previstos en la cláusula tercera del contrato en forma adecuada conforme a su naturaleza. (...).

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA - RESPONSABILIDAD: EL COMODATARIO es responsable por el cumplimiento del objeto establecido en la cláusula segunda del presente Contrato. EL COMODATARIO será responsable por los daños que ocasionen sus empleados, los empleados de sus contratistas al MUNICIPIO en la ejecución del objeto del presente Contrato.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA - RESTITUCIÓN DE LA COSA DADA EN COMODATO: La restitución deberá hacerse al comodante o a la persona con facultades para recibirla a su nombre, según la cláusula general de competencias". (Subrayados fuera del texto).

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

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

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

2.1. Ayudas gubernamentales

(...)

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.

4. Las subvenciones pueden o no estar sometidas a estipulaciones, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

(...)

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

(...)

12. Los bienes que reciba la empresa de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando a la empresa le sea transferido el control de los mismos.

(...)

2.2.2. Medición

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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.

Así mismo, de acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se reconocen como activos los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

Cada uno de estos aspectos, desarrollados en el Marco Conceptual y transcritos en las consideraciones del presente concepto, constituyen un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión. Por lo tanto, 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 el bien como activo en sus estados financieros.

De conformidad con lo mencionado y con el contrato de comodato, al ser el Hospital quien usará el bien para la prestación del servicio de salud, asume los riesgos y beneficios ligados a su uso, además de que usará el bien por la mayor parte de la vida útil de estos activos, se entiende que el Hospital tendrá el control del bien una vez sea entregado por el Municipio.

En consecuencia, una vez el Municipio le transfiera al Hospital el control de la ambulancia para su uso y goce a título de comodato, este reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta 167508-Equipos de transporte tracción y elevación de propiedad de terceros de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por su parte, el Municipio de Santa Rosa de Osos registrará un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta y cuenta del activo entregado en comodato.

CONCEPTO No. 20231100010221 DEL 27-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente
	SUBTEMA	Registro contable de la contraprestación que paga Terminales de Transportes de Medellín S.A. a TELESIA Y CIA S.A.S, por el servicio que este presta por concepto de manejo de las unidades sanitarias.

Doctora
LILIANA MARÍA ARTEAGA RESTREPO
Profesional Especializado Contador
Terminales de Transportes de Medellín S.A.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010015592 del 23 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Terminales de Transporte de Medellín S.A. es una sociedad anónima, clasificada legalmente como sociedad por acciones de carácter mixto, del orden municipal, asimilada a Empresa Industrial y Comercial del Estado; fue creada mediante escritura pública de constitución número 1693 del 13 de julio de 1977.

(...)

Es así como, en cumplimiento de su objeto social se ha suscrito el contrato 052 de 2023 con el siguiente objeto: Alianza estratégica para el manejo de las unidades sanitarias (baños) de Terminales de Transporte de Medellín S.A bajo la modalidad de ‘Socio estratégico’, con un plazo de ejecución de 5 años (...)

(...)

Basados en la anterior información solicitamos orientación sobre la forma de contabilización de estos hechos económicos para la empresa a Terminales de Transporte de Medellín S.A debido a que no encontramos en la doctrina expedida por la CGN información que nos sirviera de base para este caso de acuerdo al marco

normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público”.

Mediante llamada telefónica realizada el 19 de abril de 2023, la doctora Liliana María Arteaga Restrepo, contadora de Terminales de Transportes de Medellín S.A., indica que tienen dudas con respecto al registro contable de la contraprestación que paga Terminales de Transportes de Medellín S.A. a Telesai Y CIA S.A.S, por lo tanto, requiere un pronunciamiento por parte de la CGN para el reconocimiento de este hecho económico.

Igualmente, la doctora Liliana María Arteaga Restrepo responde las siguientes inquietudes:

¿A nombre de quién presta el servicio Telesai Y CIA S.A.S?

A nombre de Terminales de Transportes de Medellín.

¿Quién tiene el control de los activos entregados al contratista?

Terminales de Transportes de Medellín, toda vez que espera obtener de los activos beneficios económicos futuros, y de estos asume los riesgos inherentes y que son significativos (cuando el contratista incumple y se da por finalizado el contrato, la empresa debe asegurar que el servicio se siga prestando con estos activos, así mismo, cuando dichos activos sufran desgaste o deterioro, el contratante debe intervenir con sus recursos).

CONSIDERACIONES

Mediante Sentencia C-250 de 1996, la Corte Constitucional, indicó:

“CONTRATO DE CONCESION-Concepto

Los contratos de concesión son aquellos que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario, la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad contratante, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valoración, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden” (Subrayado fuera de texto).

El Contrato 052-2023 suscrito entre Terminales de Transporte de Medellín S.A. (contratante) y Telesai y CIA S.A.S (contratista), considera:

“1. Que la empresa Terminales de Transporte de Medellín S.A., es una sociedad de

economía mixta con capital estatal superior al 90%, del orden municipal que presta un servicio público en materia de transporte.

(...)

7. Que La sociedad Terminales de Transporte de Medellín S.A., en la actualidad cuenta con quince (15) unidades sanitarias que son de su propiedad y están ubicadas en las instalaciones de las Terminales de Transporte Norte y Sur de la ciudad de Medellín, para brindar el servicio a nuestros usuarios, de las cuales nueve (9) unidades están en la Terminal Norte y prestan el servicio permanentemente y seis (6) en la Terminal del Sur, que prestan servicio de forma permanente.

(...)

9. Que dada la alta operatividad de la entidad y teniendo en cuenta que, la entidad no cuenta con la experiencia, experticia y personal necesario para desempeñar esta actividad se hace necesario contar con un contratista especializado en el tema de manejo de baños, que cuente con el personal necesario para la ejecución del mismo.

10. Que con el fin de garantizar la prestación del servicio Terminales de Transporte de Medellín S.A., ha decidido generar una alianza con un socio estratégico idóneo que pueda garantizar, no sólo, la administración de los recursos de los baños de la Entidad, sino también, que provea el personal necesario que garantice de manera adecuada la prestación del servicio y el funcionamiento adecuado de las unidades.

(...)

12. Que Telesai, ofrece como valor agregado:

(...)

➤ Que TELESAI Y CIA S.A.S, como socio estratégico en pro de mejorar las instalaciones de los baños de Terminales de Transporte de Medellín S.A bajo la modalidad de 'socio estratégico' a todo costo, de las unidades sanitarias de las Terminales Norte y Sur, con una contraprestación de 45% del recaudo por ingreso a los baños para TELESAI Y CIA S.A.S Por la operación todo costo de las unidades sanitarias (baños de las Terminales Norte y Sur) ofrece realizar una inversión con el fin de cumplir los requerimientos de la Superintendencia de Transporte renovando las siguientes baterías de baños y duchas para personal discapacitado en temas de sensibilidad, los baños accesibles que requieren ajustes en las terminales norte y sur.

1. Inversiones de accesibilidad para discapacitados de 1.000.000 100.000.000 asumirá un 15% total como reinversión.
2. Inversiones de accesibilidad para discapacitados de 100.000.000 a 150.000.000 asumirá u m 8% del total como inversión.

(...)

➤ La inversión en la que incurra el aliado estratégico será aprobada por la supervisión y retornada mediante cuotas mensuales sin superar un (1) año y que se descuentaran del porcentaje mensual que le corresponde a Terminales de Transporte de Medellín S.A.

(...)

19. Que como conclusión encontramos que, para la ejecución del contrato durante el 2023 según el histórico del recaudo de los ingresos y los gastos requeridos para la operación de las unidades sanitarias, la compañía TELESAT Y CIA SAS requiere de un 45% del total recaudado por concepto de ingreso a las unidades sanitarias, Terminales de Transporte de Medellín S.A., tendrá una utilidad del 55% restante más el total de los ingresos recaudados por las ventas de papel higiénico, kit de duchas y kit femenino" (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el mencionado contrato establece:

"PRIMERA. – OBJETO: Alianza estratégica para el manejo de las unidades sanitarias (baños) de Terminales de transporte de Medellín S.A bajo la modalidad de 'socio estratégico'.

(...)

SEGUNDA. – ALCANCE: Prestación de servicios para el manejo de las unidades sanitarias (baños) de Terminales de transporte de Medellín S.A bajo la modalidad de 'socio estratégico' a todo costo, de las unidades sanitarias de las Terminales Norte y Sur, lo cual incluye:

➤ Limpieza y asepsia de los baños (Incluye implementos e insumos requeridos para la limpieza y desinfección de los baños)

(...)

➤ Recaudo y consignación diaria de los ingresos generados.

(...)

➤ El contratista será el responsable ante el usuario por reclamos, demandas o costos que puedan surgir por daños o lesiones a personas o propiedades del usuario, ocasionados por actos, hechos u omisiones derivadas del desarrollo de la labor encomendada.

➤ Realizar mensualmente un informe que contenga la siguiente información:

- Ingresos de baños detallado por baño.
- Ingresos detallados de la venta de kits.
- Reporte de cortesías mensuales.

➤ Certificado de pago de seguridad social y parafiscales.

➤ Comprobante de pago de seguridad social y parafiscales.

(...)

➤ Enviar reporte diario con el recaudo por baño

➤ Consignar oportunamente el día hábil siguiente, el recaudo de baños recibido durante el día anterior, paso a paso a seguir por parte del socio estratégico

(...)

Actividades relacionadas con la operación del servicio de baños:

a). Servicio de baños:

Este servicio comprende la disposición de las instalaciones sanitarias para los usuarios en óptimas condiciones de aseo y asepsia; el manejo del ingreso y salida de usuarios, recaudo del servicio de baño entre otras situaciones que se presenten en el desarrollo del objeto.

El contratista recaudará el valor que determine el Contratante. Estos recursos deberán ser consignados diariamente.

Control de recaudo

- (...)
- Verificar mensualmente los informes entregados de forma física con los soportes de las planillas de los registros diarios de las máquinas registradas.

(...)

e). Recaudo y consignación diaria de los ingresos generados:

Los ingresos de cada día se recaudarán y consignarán el día inmediatamente después. Los fines de semana y festivos se recaudarán el día inmediatamente después, pero se consignarán todos los ingresos el día hábil siguiente. Todos estos ingresos serán consignados en la cuenta que indique Terminales de Transporte de Medellín.

(...)

PROPUESTA PORCENTUAL SOCIO ESTRATEGICO

(...)

TERCERA. – VALOR: El valor del contrato que se celebre será indeterminado al momento de su firma, pero determinable según el valor del servicio mensual, realmente prestado por el socio estratégico.

(...)

El valor de la contraprestación a favor del contratista será variable de acuerdo con la operación de los baños, lo cual será revisado por las partes y quedará formalizado a través de la suscripción de actas de liquidación mensual de recaudo de los respectivos baños.

No obstante, para efectos fiscales y de constitución de pólizas, el valor estimado del contrato se fija en TRES MIL SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$3.600.000.000) M\L.

Parágrafo: Anualmente Terminales Medellín realizará el ajuste según el IPC establecido por el gobierno nacional.

CUARTA. – FORMA DE PAGO: LA ENTIDAD CONTRATANTE pagará al CONTRATISTA el valor pactado equivalente al 45% del total de los ingresos a los baños mensualmente, respecto a las labores efectivamente ejecutadas, previa presentación del informe de actividades y conjuntamente con la factura electrónica, deberán aportar la constancia de pagos al Sistema de Seguridad Social Integral, tal como lo establecen las leyes y sus decretos reglamentarios.

LA ENTIDAD CONTRATANTE, pagará a EL CONTRATISTA, a través de consignación en la cuenta de ahorros o cuenta corriente que el contratista certifique para este fin, dentro de los (30) días hábiles siguientes a la fecha de radicación de las facturas e informes de gestión correspondientes en el Centro de Administración Documental de Terminales Medellín, en el correo electrónico: facturacioneselectronica@terminalesmedellin.com (...). El pago se certificará una vez se cuente con el visto bueno y recibo a entera satisfacción del SUPERVISOR del contrato.

Adicional a las condiciones antes mencionadas, previo a cada pago EL CONTRATISTA deberá autorizar de manera expresa en el informe de actividades, que la entidad pueda retener de sus honorarios, las sumas de dinero correspondientes a impuestos y

deducciones de Ley; igualmente deberá aportar la constancia de encontrarse a paz y salvo con sus obligaciones al sistema de seguridad social en salud, pensiones y riesgos laborales, tanto el suyo como el del personal que tenga a su cargo derivado de la celebración del contrato.

(...)

SEXTA. – DURACION DEL CONTRATO: El plazo para la ejecución del presente contrato se establece en cinco (5) años contados a partir de la suscripción del acta de inicio, previa aprobación de las pólizas.

(...)

OCTAVA. – OBLIGACIONES DE LA CONTRATANTE: LA CONTRATANTE dentro del marco de desarrollo del presente contrato se compromete a asignar la persona que ejercerá la supervisión, coordinación y seguimiento a la ejecución del contrato y a realizar el pago oportuno y de la forma pactada en el presente contrato” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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.

(...)

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

(...)

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

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

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión para proporcionar un servicio en nombre de la empresa concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada o por los servicios prestados durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la empresa concedente. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa

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, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa 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 empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

3.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa 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 empresa 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.

(...)

8. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda.

(...)

3.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

22. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la empresa concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es importante indicar que, para realizar el reconocimiento contable de los negocios jurídicos celebrados por las empresas sujetas 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, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace a dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; y iv) el título al cual se entregan y reciben los recursos,

esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, en administración o como transferencia o subvención.

De modo que, 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 a la luz del documento y de su ejecución se realice.

Por lo tanto, Terminales de Transportes de Medellín S.A. reconocerá los hechos económicos que se derivan del contrato 052-2023, atendiendo la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente, toda vez que:

- Telesai y CIA S.A.S utiliza las unidades sanitarias para proporcionar un servicio en nombre de Terminales de Transportes de Medellín S.A.
- Telesai y CIA S.A.S. se compromete a realizar una inversión, la cual consiste en renovar baterías de baños y duchas para personal discapacitado en temas de sensibilidad con el fin de cumplir los requerimientos de la Superintendencia de Transporte.
- Terminales de Transportes de Medellín S.A. se compromete a retornar el monto de la inversión a Telesai y CIA S.A.S mediante cuotas mensuales sin superar un 1 año.
- Por el servicio prestado, Telesai y CIA S.A.S recibe mensualmente una contraprestación del 45% del total recaudado por concepto de ingreso a las unidades sanitarias.
- Terminales de Transportes de Medellín S.A. tiene el control de las unidades sanitarias, por cuanto espera obtener de estas los beneficios económicos futuros y asume los riesgos inherentes y significativos asociados a estos activos (cuando Telesai y CIA S.A.S incumpla y se dé por finalizado el contrato, la empresa debe asegurar que el servicio se siga prestando con los activos, así mismo, cuando las unidades sanitarias sufren desgaste o deterioro, la empresa debe intervenir con sus recursos).

El numeral 3.3 de la norma antes mencionada, establece que los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la empresa concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

En este sentido, Terminales de Transportes de Medellín S.A. registrará las consignaciones diarias que efectúe Telesai y CIA S.A.S mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con el informe detallado que entregue Telesai y CIA S.A.S de los ingresos, la empresa debitará la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Como a Telesai y CIA S.A.S le corresponde recibir como contraprestación el 45% del total recaudado por concepto de ingreso a las unidades sanitarias, en la medida que aporte la documentación requerida por Terminales de Transportes de Medellín S.A., esta última empresa registrará un débito en la subcuenta 511180-Servicios de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249055-Servicios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago, Terminales de Transportes de Medellín S.A. debitará la subcuenta 249055-Servicios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100015381 DEL 06-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por Cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja de cuentas

Doctora
 NUBIA ESMERALDA VINAZCO RIVAS
 Analista de conciliación y cartera
 E.S.E. Empresa Social del Estado del Meta - Solución Salud
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100020062 del 24 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La consulta consiste en la depuración de la cartera, si un prestador me demuestra con soporte bancarios o comprobantes y los corroboro en los bancos (tesorería de la ESE SOLUCION SALUD) y si ingresaron los recursos o el valor está en actas firmadas por ambas entidades, de las áreas de auditoria se debe pasar por comité para aprobación o es en el caso de castigo de cartera o que ley, norma o resolución nos rigüe para estos casos 1. depuración de cartera con soportes verificados de la cancelación de la deuda 2. castigo de cartera por no reconocimiento de acreencia, prescripción etc. agradecemos nos aclaren cada concepto”.

El 25 de abril de 2023, se contactó vía telefónica a la Doctora Nubia Esmeralda Vinazco, quien explicó que se refiere a cuentas por cobrar que en la actualidad no son reales, ni exigibles, pero se presentan en la información financiera debido a un error en el cambio del sistema de información contable, dado que fueron cuentas por cobrar que en su momento de reconocimiento fueron reales y ya fueron saldadas por parte del tercero, por tal razón, la entidad ha recopilado evidencia de los pagos realizados por dichos terceros y espera realizar los ajustes necesarios para eliminar estas cuentas de la información financiera durante el proceso de depuración normal del periodo contable.

CONSIDERACIONES

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

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

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

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

(...)

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

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

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error” (Subrayado fuera de texto).

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

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

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

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

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

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 antes mencionadas, se concluye:

A la CGN le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, las actividades administrativas determinadas por las entidades para autorizar o llevar a cabo la baja en cuentas, será responsabilidad de la entidad.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo, lo cual ocurre cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece los criterios que deben considerarse para dar de baja en cuentas las cuentas por cobrar, esto es, 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 inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. Lo anterior permite que la entidad incorpore en sus políticas contables las razones por las cuales una cuenta por cobrar debe retirarse de la información financiera.

Así mismo, de conformidad con el proceso de depuración contable permanente y sostenible, la entidad identificará las partidas que no reflejen la realidad económica y procederá a darlas de baja de la información financiera. En el caso mencionado en la consulta, la entidad identificó cuentas por cobrar que habían sido saldadas oportunamente, pero que se incorporaron por error en la información financiera debido a un cambio en el sistema de información, lo cual, deberá analizarse a la luz del numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, el cual establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

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

Ahora bien, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en el caso de que los errores de periodos anteriores sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20231100016521 DEL 23-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de bienes que se encuentran inservibles y con alto grado de deterioro

Doctor

NELSON DE JESÚS MORA GIL

Gerente

E.S.E. Hospital Oscar E. Vergara - San Pedro de Urabá

San Pedro de Urabá, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010025612 del 29 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"...me permito elevar consulta acerca del procedimiento legal establecido para dar de baja bienes muebles tales como, ambulancias y motocicletas con alto grado de deterioro e inservibles. Igualmente el procedimiento legal establecido para rematar y/o vender dichos bienes y si cabe la figura establecida en la Ley 1150 de 2007.

La consulta se eleva considerando que en el caso de las ambulancias, prestan un servicio público, y no es claro si es posible venderla y/o rematarlas; estos vehículos presentan un estado de obsolescencia y deterioro, que de no ser posible vender y/o rematar, obligaría una inversión similar a la compra de una ambulancia nueva".

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

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

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

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

(...)

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

(...)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan

porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

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

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, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Tratándose de elementos reconocidos como 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 la prestación de servicios y propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que una ambulancia o motocicleta reconocida como propiedad, planta y equipo se encuentre inservible y con alto grado de deterioro, habrá lugar a realizar su baja en cuentas dado que dicho elemento ya no cumple con los requisitos para continuar siendo reconocido como activo.

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, 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.

Sobre el particular, es preciso señalar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, un bien dejó de cumplir los criterios para su reconocimiento como propiedad, 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, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho.

En este orden de ideas y atendiendo a lo señalado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo relacionados con la disposición final de los bienes que se encuentran inservibles. Por lo cual, una vez realizada la baja en cuentas de los mismos, corresponde a la entidad, con el apoyo de su área jurídica, evaluar si es viable realizar la venta o remate referida en su consulta, o realizar otros trámites para la disposición final de dichos bienes.

CONCEPTO No. 20231100016801 DEL 28-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los mayores valores recibidos por reintegro de incapacidades de las EPS.

Doctor
JEFFERSON SNEIDER NEMPEQUE RODRÍGUEZ
Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100023582 del 16 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Pago de Auxilio de incapacidad cuando hay salario Variable.
Consulta y tratamiento contable respecto a la siguiente duda: Puede incurrir que el trabajador incapacitado (sic) reciba una cifra mayor o menor a la que le correspondería se hubiera realizado de manera correcta la cotización.

Como se debería proceder en este caso ya que la empresa recibe un mayor valor en la liquidación de la incapacidad y la empresa ya le pago en la nómina a la persona incapacitada,

- 1 el valor excedente se debe pagarle al empleado
- 2 Se debe devolver a la Eps
- 3 Se reconoce como un aprovechamiento en la contabilidad.

Solicitamos nos sea por favor aclarada la duda ya que contamos con diferencias respecto a cómo la liquida la EPs ya que la Eps la liquida de acuerdo al último ibc reportado”.

A través de comunicación telefónica del 21 de junio de 2023, el consultante confirmó que la consulta es en referencia a una empresa no cotizante.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

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

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para 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 332 de 2022, señala:

“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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse respecto a la liquidación de incapacidades, por lo que le concierne a la empresa revisar la normativa correspondiente a fin de evaluar y determinar cuál es el valor correcto por el que se debió efectuar la liquidación de la incapacidad del trabajador.

Respecto al tratamiento contable de los mayores valores pagados por la EPS, una vez revisada la normativa vigente la empresa determinará en cuál de los siguientes escenarios se encuentra: 1) existe la obligación de entregar estos recursos al empleado que tuvo la incapacidad o 2) se debe efectuar el reembolso a la EPS.

Por lo tanto, cuando los mayores valores pagados por la EPS los deba entregar la empresa al trabajador, acreditará la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Por su parte, en el caso en el cual la empresa deba realizar la devolución de los mayores valores consignados a las EPS, registrará el valor a cancelar acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Si la empresa no realizó el registro por el mayor valor de recursos recibidos en el momento en el cual fueron girados por la EPS, conforme a una de las opciones 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.

CONCEPTO No. 20231100018411 DEL 06-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar respecto de las cuales transcurrió el término de la prescripción

Señores
E.S.E. JAIME ALVARADO Y CASTILLA
Arauca, Arauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400014072 del 13 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se señala que la E.S.E. Jaime Alvarado y Castilla tiene reconocidas cuentas por cobrar de los años 2009, 2010 y 2011, cuyo deudor es una EPS, y sobre las cuales ha transcurrido el término de la prescripción. Por lo cual, consulta si procede la baja en cuentas de dichos saldos de los estados financieros, en atención a que en las reuniones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable de la empresa el equipo jurídico ha indicado que sin los soportes de la liquidación de la EPS no podrá darse en baja los saldos reflejados en la información financiera.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

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

(...)

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

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

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 332 de 2022, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

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

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

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

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

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

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros

de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

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

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: 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 empresa, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

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

Es pertinente aclarar que cuando los deudores se constituyeron en mora, y la empresa aún esperaba un flujo financiero por las cuentas por cobrar, estas debieron ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar.

Así las cosas, respecto al caso concreto se precisa que el hecho de que no hayan soportes de la liquidación de la EPS no es impedimento para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sobre las cuales ha transcurrido el término de la prescripción, en tanto el principio de Esencia sobre forma dispone que las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, la cual prima cuando existe conflicto con la forma legal.

En este sentido, en atención a que las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con una de las causales para la realización de su baja en cuentas, la entidad procederá a realizarla registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y la diferencia con un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20231100019361 DEL 12-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de propiedades, planta y equipo

Doctor
JUAN CARLOS FONSECA
Subdirector Administrativo
E.S.E. Hospital Local Municipio de Los Patios
Los Patios, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026152 del 31 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la ESE HOSPITAL LOCAL MUNICIPIO DE LOS PATIOS, (...) existe una ambulancia que está fuera de servicio, (...) se han realizado los trámites correspondientes para darla de baja; por lo que de manera atenta y respetuosa me permito solicitar orientación, acerca de cuál sería el procedimiento correcto, si se puede entregar a la empresa que hace la chatarrización sin que genere ningún ingreso, o si es viable realizar la venta por chatarra”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

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

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

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

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para 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:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

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

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde

el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (subrayado fuera de texto).

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 332 de 2022, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos (...).

(...)

10.4. Baja en cuentas

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

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, indica:

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

(...)

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

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la

implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

(...)

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;

(...)

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

(...)

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

CONCLUSIONES

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 CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, en cuanto al procedimiento para la chatarrización, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse sobre asuntos de carácter jurídico o administrativo que le corresponde evaluar y definir a la E.S.E. Hospital Local Municipio de Los Patios.

Así las cosas, desde la perspectiva contable, 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.

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, establece que se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Por su parte, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, indica que se reconocen como propiedades, planta y equipo, entre otros, los activos tangibles empleados por la empresa para la prestación de servicios.

De modo que, cuando una empresa tiene activos que ya no cumplen con los requisitos para ser reconocidos, realizará su baja en cuentas del estado de situación financiera. La baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo originará una pérdida o una ganancia, que se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

De acuerdo con lo anterior, los registros contables del caso consultado se presentan a continuación:

- Venta de la ambulancia como chatarra

La empresa debitará la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de presentarse diferencia, esta se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Con la recepción del dinero producto de la venta realizada, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

-Entrega a la empresa que realiza la chatarrización sin generar algún ingreso

La empresa debitará las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En caso de presentarse diferencia, esta se registrará debitando la subcuenta 589019- Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100019711 DEL 14-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de ingresos recibidos por anticipado en servicios de salud contratados bajo el mecanismo de pago por capitación

Doctora
MARÍA ANDREA ROMERO ORTEGA
Contadora
E.S.E. Hospital Local Cartagena de Indias
Cartagena de Indias, D. T. y C., Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100026292 del 31 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La E.S.E suscribió contrato Modalidad Cápita con la EPS Sanitas, en la cual se establece que los servicios del mes deben ser facturados en forma anticipada en el mes anterior. Es decir, facturo el día 15 de mayo de 2023, radico factura ante la EPS el mismo mes, recibo el pago de dicha factura los primeros días de junio de 2023 con Giro Directo, y la prestación del Servicio se realiza durante el mes de junio de 2023.

Por lo anterior, solicito indicarme cual sería el tratamiento contable de la facturación generada al día 15 de mayo, porque si bien se configura un derecho adquirido por parte de la entidad, en la cual se debita la cuenta 1319 (Prestación de Servicios de Salud), su contrapartida sería la cuenta 2910 (Ingresos Recibidos por Anticipado) con movimiento crédito, basándonos en que debemos reflejar la realidad económica y actuar ante el principio de causación y oportunidad, toda vez que el reconocimiento del ingreso se dará una vez se realicen las atenciones o la prestación del servicio.

Sin embargo, la dinámica de la cuenta 2910 (Ingresos Recibidos por Anticipado) de acuerdo al catálogo general de cuentas del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público es la siguiente: ‘Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios’.

Seria pertinente, registrar la factura generada del 15 de mayo de 2023, en la cuenta 2910 (Ingresos Recibidos por Anticipado), pese a que el pago se recibirá los primeros días del mes de junio de 2023”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

De otra parte, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 058 de 2020, establece:

“1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

1.3. Mecanismo de pago por capitación

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados

contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera:

“Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios”.

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO se debita con “El valor de los ingresos causados en cada ejercicio” y se acredita con “El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en el principio de Devengo y teniendo en cuenta que en el mecanismo de pago por capitación la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado sino de los montos pactados contractualmente y que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, el responsable del pago lo debe efectuar mes anticipado en un 100%, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

El pago anticipado en los contratos de capitación se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al finalizar el mes, la IPS debitará la subcuenta 291027-Venta de servicios de salud de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 431296-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago por capitación de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Lo anterior, con independencia del momento en que se radique la factura.

CONCEPTO No. 20231100019931 DEL 18-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Clasificación de la clase 5-GASTOS

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Clasificación de la clase 5-GASTOS

Doctor
 FREDY RAÚL SILVA GÓMEZ
 Jefe Oficina Asesora Jurídica
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027122 del 6 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:

“De acuerdo al artículo 85 de la Ley 142 de 1994 esta Superintendencia está facultada para cobrar anualmente a sus vigilados y a todos aquellos que inciden, directa o indirectamente, en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, una contribución especial con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la entidad y en general, recuperar los costos del servicio.

(...)

Conforme con la norma en cita, esta Superintendencia se financia con las contribuciones cobradas a los prestadores de servicios públicos domiciliarios, en el marco de las reglas señaladas por la Ley 142 de 1994.

Para el efecto, deberá definir los costos de prestación del servicio de supervisión, inspección y vigilancia considerando, entre otros, los “gastos de funcionamiento”. A su vez, la tarifa máxima a cobrar a sus vigilados corresponderá al uno (1) % del valor de

los “gastos de funcionamiento” de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, del año anterior a aquel en el cual se realiza el cobro, de acuerdo con los estados financieros que dichos prestadores pongan a disposición de esta Superintendencia.

En igual medida, la norma señala que para definir dicha contribución especial se eliminará de los gastos de funcionamiento los gastos operativos.

(...)

Ahora bien, como puede ser verificado en la norma, el legislador no determinó o definió, lo que debía entenderse por “gastos de funcionamiento” en los diferentes contextos que el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 contempla, es decir, tanto para esta Superintendencia al momento de definir sus costos para la prestación del servicio de supervisión y vigilancia, como para el cálculo de la tarifa máxima de la contribución respecto de cada prestador.

Petición de consulta

En el contexto expuesto, esta Superintendencia procede a realizar la siguiente consulta:

- 1) ¿Cuál es la definición de “Gastos de Funcionamiento” en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF?
- 2) ¿Cuáles deberían entenderse por “Gastos de Funcionamiento” para la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y cuáles son las normas que los definen o desarrollan?

Agradecemos de ser posible citar ejemplos o mencionarlos de forma particular.

- 3) ¿Cuáles son los “Gastos de Funcionamiento” de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, considerando las diferentes tipologías según lo señalado en el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, así como su clasificación en consideración a la composición del capital público y privado y el servicio público y/o actividad que desarrolle, y las normas que lo sustentan?

Agradecemos de ser posible citar ejemplos o mencionarlos de forma particular”.

CONSIDERACIONES

El párrafo 77 del 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:

“77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor

de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 321 y 340 de 2022, clasifica la clase 5-GASTOS en los siguientes grupos: 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN; 52-DE VENTAS; 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES; 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES; 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL; 56-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS; 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES; 58-OTROS GASTOS y 59-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.

De igual manera describe el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN así:

“En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos”.

Por otro lado, el párrafo 73 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 212 de 2021, señala:

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) 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 321 y 341 de 2022, clasifica la clase 5-GASTOS en los siguientes grupos: 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN; 52-DE VENTAS; 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES; 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES; 56-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS; 58-OTROS GASTOS y 59-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.

Así mismo, define el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN de la siguiente manera:

“En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos”.

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿Cuál es la definición de “Gastos de Funcionamiento” en el marco de las Norma Internacionales de Información Financiera – NIIF?

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, en cuanto a la definición de “Gastos de Funcionamiento” en el marco de las Norma Internacionales de Información Financiera – NIIF, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse sobre este tema.

PREGUNTA 2. ¿Cuáles deberían entenderse por “Gastos de Funcionamiento” para la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y cuáles son las normas que los definen o desarrollan?

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los gastos se definen 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.

Ahora bien, el término “Gastos de Funcionamiento” no se contempla explícitamente en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sin embargo, si se establece la siguiente clasificación por grupos de cuentas: 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN; 52-DE VENTAS; 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES; 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES; 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL; 56-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS; 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES; 58-OTROS GASTOS y 59-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.

Respecto a los gastos de operación y administración, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que como tales se consideran aquellos gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.

3) ¿Cuáles son los “Gastos de Funcionamiento” de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, considerando las diferentes tipologías según lo señalado en el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, así como su clasificación en consideración a la composición del capital público y privado y el servicio público y/o actividad que desarrolle, y las normas que lo sustentan?

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, en cuanto a los “Gastos de Funcionamiento” de las empresas privadas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse, por lo cual esta consulta fue trasladada al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Ahora bien, respecto a las empresas públicas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define los gastos como los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de utilidades o excedentes a los propietarios del patrimonio.

De igual manera, el término “Gastos de Funcionamiento” no se contempla explícitamente en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. No obstante, si se establece la siguiente clasificación por grupos: 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN; 52-DE VENTAS; 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES; 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES; 56-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS; 58-OTROS GASTOS y 59-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.

Respecto a los gastos de operación y administración, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público indica que como tales se consideran aquellos gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

CONCEPTO No. 20231100020891 DEL 26-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Inversiones de administración de liquidez Norma de proceso contable y sistema documental contable
	SUBTEMA	Definición de activo Reconocimiento de instrumentos de patrimonio Soporte contable que respalda un instrumento de patrimonio Reconocimiento posterior de inversiones clasificadas en la categoría de costo

Doctora
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
Profesional Universitario 219-10
Contraloría General del Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027732 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 Hospital San Vicente de Paul del municipio de Santa Rosa de Cabal, es una entidad pública bajo el marco normativo de empresa que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público. En sus estados financieros presenta una inversión de administración de liquidez clasificada en la categoría del Costo por los aportes sociales realizados a la Cooperativa de Entidades de Salud del Risaralda – COODESURIS.

Desde la determinación de los saldos iniciales bajo el marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, aportes sociales se reconocieron en la información financiera del hospital San Vicente de Paul por \$22.789.200 clasificada a 31 de diciembre de 2022 como un activo no corriente.

Es decir los aportes sociales continúan reconocidos en la situación financiera del Hospital como una inversión de administración de liquidez clasificada en la categoría de al Costo, Cuenta contable “122419 aportes sociales en entidades del sector solidario”, por el mismo valor al determinado inicialmente, es decir contablemente con el transcurso de los años ha perdido valor en el tiempo, tampoco en la situación

financiera del Hospital se evidenció reconocimiento alguno por deterioro de los aportes sociales.

CONSULTAS:

1.- ¿De acuerdo al Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los recursos entregados como aportes sociales a COODESURIS cumplen con la definición de activo?

2.- ¿Acorde a la norma de Inversiones de Administración de liquidez, puede considerarse los aportes sociales entregados a la Cooperativa COODESURIS como instrumentos de patrimonio para su reconocimiento como aportes sociales en entidades del sector solidario Cuenta contable 122419?

3.- ¿En caso afirmativo qué documento respalda un instrumento de patrimonio?

4.- ¿De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 52 y 54 de la Ley 79 de 1988, el hospital San Vicente de Paul, debe reconocer en su situación financiera el valor proporcional que le corresponde en el patrimonio de la Cooperativa por la constitución de la reserva de protección de los aportes sociales de sus asociados a fin de mantener el poder adquisitivo constante de los aportes sociales? En caso afirmativo indicarnos el tratamiento contable”.

CONSIDERACIONES

Ley 79 de 1988, por la cual se actualiza la legislación cooperativa, dispone:

“Artículo 48. Los aportes sociales de los asociados, se acreditarán mediante certificaciones o constancias expedidas según lo dispongan los estatutos y en ningún caso tendrán el carácter de títulos valores.

(...)

Artículo 50. Ninguna persona natural podrá tener más del diez por ciento (10%) de los aportes sociales de una cooperativa y ninguna persona jurídica más del cuarenta y nueve por ciento (49%) de los mismos.

Artículo 52. Las cooperativas podrán establecer en sus estatutos, la amortización parcial o total de los aportes sociales hechos por los asociados, mediante la constitución de un Fondo especial cuyos recursos provendrán del remanente a que se refiere el numeral 4o. del artículo 54 de la presente Ley. En este caso la amortización se hará en igualdad de condiciones para los asociados.

(...)

Artículo 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, estos se aplicarán de la siguiente forma: Un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva

de protección de los aportes sociales; un veinte por ciento (20%) como mínimo para el Fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un Fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte, según lo determinen los estatutos o la asamblea general, en la siguiente forma:

(...)

4. Destinándolo a un Fondo para amortización de aportes de los asociados.

(...)

Artículo 55. No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

(...)

Artículo 120. En la liquidación de las cooperativas deberá procederse al pago de acuerdo con el siguiente orden de prioridades:

1. Gastos de liquidación.
2. Salarios y prestaciones sociales ciertos y ya causados al momento de la disolución.
3. Obligaciones fiscales.
4. Créditos hipotecarios y prendarios.
5. Obligaciones con terceros, y
6. Aportes de los asociados (...) (Subrayado fuera de texto).

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (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 332 de 2022, 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 empresa emisora.

(...)

1.2. Clasificación

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

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable, con independencia de que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

(...)

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 empresa 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.

53. Los dividendos y participaciones se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de actividades ordinarias, como una cuenta por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo” (Subrayados fuera de texto).

Por último, 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 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” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿De acuerdo con el Marco Conceptual, los recursos entregados como aportes sociales a COODESURIS cumplen con la definición de activo?

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define los activos como los recursos

controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

Con recurso controlado, el Marco Conceptual se refiere a un elemento que otorga, entre otros, el derecho a usar el bien, a ceder dicho uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, a convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, o a recibir una corriente de flujos de efectivo. De igual manera es importante que, para que la empresa pueda determinar la existencia de control sobre un elemento, se consideren 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 la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Con respecto a la titularidad jurídica del recurso, es importante señalar esta no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Por lo anterior, es el Hospital San Vicente de Paul del municipio de Santa Rosa de Cabal quien debe determinar si los recursos entregados como aportes sociales a COODESURIS cumplen con la definición de activo, a través de la aplicación del juicio profesional que aborde de forma integral los elementos y aspectos antes mencionados.

PREGUNTA 2. Acorde a la norma de Inversiones de Administración de liquidez, ¿los aportes sociales entregados a la Cooperativa COODESURIS pueden considerarse como instrumentos de patrimonio, reconocidos en la subcuenta 122419-Aportes sociales en entidades del sector solidario?

En primer lugar, se debe tener en cuenta que los instrumentos de patrimonio son aquellos que le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la empresa emisora. Ahora bien, para que los aportes sociales entregados a la Cooperativa COODESURIS puedan clasificarse como inversiones de administración de liquidez, además de cumplir la definición de activo tratada en la respuesta a la pregunta 1 de las conclusiones de este pronunciamiento, deben corresponder a recursos financieros colocados en instrumentos 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; o deben ser instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

Por lo tanto, si el Hospital San Vicente de Paul del municipio de Santa Rosa de Cabal tiene derechos participativos en los resultados de la empresa emisora, y adicionalmente los recursos entregados cumplen con la definición de inversiones de administración de liquidez, puede considerar la inversión como un instrumento de patrimonio.

PREGUNTA 3. En caso afirmativo, ¿qué documento respalda un instrumento de patrimonio?

De acuerdo con el artículo 48 de la Ley 79 de 1988, los aportes sociales de los asociados se acreditan mediante certificaciones o constancias expedidas según lo dispongan los estatutos y en ningún caso tendrán el carácter de títulos valores.

De igual manera, con base en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, emitida por la CGN, todas las operaciones realizadas por la empresa deben estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación. Estos documentos son los soportes contables los cuales pueden ser de origen externo o interno.

Los soportes de origen externo son aquellos que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, y como mínimo deben contener 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; lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

PREGUNTA 4. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 52 y 54 de la Ley 79 de 1988, ¿el Hospital San Vicente de Paul debe reconocer en su situación financiera el valor proporcional que le corresponde en el patrimonio de la Cooperativa por la constitución de la reserva de protección de los aportes sociales de sus asociados a fin de mantener el poder adquisitivo constante de los aportes sociales? En caso afirmativo indicarnos el tratamiento contable.

Para el caso de las inversiones de administración de liquidez clasificadas en la categoría del costo, para la medición posterior, el Hospital deberá aplicar el numeral 1.4.4. de la Norma de Inversiones de administración de liquidez del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

De acuerdo con el numeral antes señalado, la inversión se debe mantener al costo, es decir no habrá incrementos o disminuciones del valor reconocido originalmente. No obstante, es objeto de estimación de deterioro, el cual corresponde 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.

En caso de que exista deterioro, se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 534603-Inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES y un crédito en la subcuenta 128042-Inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

En este sentido, dado que la reserva de protección de los aportes sociales hace parte del patrimonio de la cooperativa, únicamente será considerada por el Hospital cuando exista deterioro del valor de la inversión de administración de liquidez.

CONCEPTO No. 20231100022491 DEL 04-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos recibidos en ejecución de contratos o convenios, administrativos o interadministrativos

Doctora
LILIANA MARÍA ARTEAGA RESTREPO
Profesional Especializado Contador
Terminales de Transportes de Medellín S.A.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029642 del 22 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:

"... en cumplimiento de su objeto social se han suscrito contratos interadministrativos para la administración y operación asociados al transporte y la movilidad, entre ellos están:

1. El Teleférico de San Sebastián de Palmitas

En el año 2023 la empresa suscribió contrato interadministrativo con la Alcaldía de Medellín cuyo objeto es: Contrato interadministrativo de mandato sin representación para la operación, mantenimiento y administración del Cable de San Sebastián de Palmitas, con el siguiente alcance: Operación del sistema de transporte por cable, mantenimiento operativo, predictivo y correctivo al sistema de transporte por cable, administración eficiente del sistema de transporte por cable.

(...)

2. Soterrado Parque del Río Medellín

Se ejecuta a través del contrato interadministrativo de mandato sin representación para la operación, administración y mantenimiento de parques del río, suscrito entre la Empresa Terminales de Transporte S.A. y la Secretaría de Infraestructura Física del Municipio de Medellín.

(...)

3. Zonas de Estacionamiento Regulado – Arrastre y custodia de vehículos inmovilizados -ZER- AVI

Se firmó entre la Empresa Terminales de Transporte S.A. y la Secretaría de Movilidad del Municipio de Medellín, el contrato interadministrativo de mandato sin representación para la operación de zer, arrastre y custodia de vehículos inmovilizados y el bloqueo de vehículos mal estacionados.

(...)

4. Escaleras eléctricas comuna 13

Objeto: Contrato interadministrativo de mandato sin representación para administrar y operar el sistema de transporte de escaleras eléctricas tipo intemperie.

(...)

5. Aeropuerto Olaya Herrera:

En el año 2022, se suscribe entre la empresa y el Aeropuerto Olaya Herrera Contrato Interadministrativo de Administración delegada para la elaboración de estudios que permitan identificar la Viabilidad Técnica, Operacional, Ambiental, Urbana y Análisis de costos requerido, para el desarrollo de la alternativa de traslado del Aeropuerto Olaya Herrera del Distrito de Ciencia Tecnología e Innovación de Medellín. Además de la elaboración de los elementos preliminares del Plan Maestro Aeroportuario, así como la contratación de un equipo de supervisión.

(...)

Una vez realizado en anterior recuento sobre las tipologías de contratos suscritos por la empresa Terminales de Transporte de Medellín S.A. y con el objetivo de validar la adecuada contabilización de los diferentes hechos económicos, solicitamos a la Contaduría General de la Nación concepto sobre la correcta aplicación de la norma relacionada con los recursos recibidos en administración, esto dado que la práctica contable de la empresa es la siguiente:

1. En el primer momento de la ejecución del convenio se debita la cuenta de bancos y se acredita la 2902 recursos recibidos en administración.

2. En forma posterior, y ya en el proceso de ejecución del contrato de acuerdo al presupuesto establecido por el mandante discriminado por rubro, la empresa realiza un registro de naturaleza débito en la cuenta 2902 recursos recibidos en administración con el objetivo de llevar la contabilidad específica del convenio, en este sentido hacemos la siguiente pregunta: ¿es permitido crear subcuentas auxiliares en

la cuenta 2902 a efectos de llevar el registro y control de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado?

3. Dando cumplimiento a las obligaciones del contrato en administración, Terminales de Transporte de Medellín S.A. realiza las retenciones y demás impuestos de ley que apliquen en las contrataciones que se desarrollen en el marco de la operación, así como el registro de las obligaciones por la adquisición de bienes y/o servicios de proveedores nacionales en el marco de la ejecución ¿se pueden realizar registros de naturaleza crédito en una subcuenta 2902 correspondiente a retenciones por pagar y cuentas por pagar por concepto adquisición de bienes y servicios nacionales? Si no es el caso cual es el procedimiento contable para estos hechos económicos derivados de la ejecución del convenio.

4. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento del reintegro de costos y gastos asumidos por la empresa en nombre del mandante en el marco de la ejecución del contrato interadministrativo, como lo es el caso de las retenciones en la fuente e impuestos pagados a la DIAN y otros terceros los cuáles posteriormente son reintegrados por parte del mandante?

5. Como contraprestación, el mandante realiza el pago de honorarios por la administración del recurso, el cual se calcula sobre lo realmente ejecutado. Específicamente en los contratos interadministrativos para la operación administración del Cable de San Sebastián de Palmitas y Parques del Río, el valor correspondiente a honorarios es desembolsado por el Distrito Especial de Medellín en una segunda cuenta destinada para el cobro de honorarios; ¿este desembolso tiene el mismo tratamiento del recurso a administrar como costos directos e indirectos y registrarse en un crédito en la cuenta 2902 como un valor de los recursos recibidos por honorarios? Si no es el caso cual es el procedimiento contable, que debemos aplicar”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

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

81. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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.

84. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento 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 de los beneficios económicos futuros.

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 de texto)".

CONCLUSIONES

Sobre el tratamiento contable de los recursos recibidos por la ejecución de los diferentes contratos y convenios suscritos por la empresa, y para dar respuesta a las preguntas 1 y 5 de la consulta, es pertinente indicar que, dado que las entidades públicas suscriben diferentes convenios y contratos, administrativos o interadministrativos, atendiendo a sus necesidades específicas de contratación, no es posible establecer un único tratamiento contable para dichos actos jurídicos.

Por lo anterior, es importante indicar que, para realizar el reconocimiento de tales actos jurídicos, y con independencia de la denominación de los mismos, las entidades deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que les subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o como administración de recursos.

De esta manera, 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 a la luz del documento y de su ejecución se realice.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información desde las áreas fuente de la información, principalmente del área jurídica y del área encargada de la contratación, hacia el área contable y financiera. Así mismo, se requiere que haya un adecuado flujo de información entre las partes de los convenios y contratos administrativos e interadministrativos. Lo cual cobra mayor relevancia tratándose de convenios y contratos interadministrativos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que los hechos económicos sean debida y oportunamente reconocidos y que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Cuando el tratamiento contable de un contrato o convenio esté definido en una norma o procedimiento contable del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la empresa aplicará la referida norma o procedimiento, conforme a las obligaciones y derechos pactados, atendiendo a la esencia económica.

Según las características propias de cada acto jurídico y del análisis que se efectúe a cada uno de ellos, se pueden encontrar algunos de los siguientes escenarios, sin ser estos los únicos:

- Recursos en administración

Tratándose de recursos entregados en administración, estos son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica. La entidad que los entrega no pierde el control de los recursos.

Estos recursos no se entregan a título de contraprestación, aunque en el instrumento jurídico puede pactarse un porcentaje como tal, y su diferencia con las transferencias es que dichos recursos no ingresan en el patrimonio de quien los recibe, por cuanto la entidad que los entrega no busca subvencionar a la que los recibe, sino que requiere que esta los administre y cumpla con ellos una finalidad.

Existen diversos indicios para determinar si los recursos se entregan en administración, a continuación citaremos los más importantes, pero no son los únicos, en atención a que en el ordenamiento jurídico pueden haber innumerables convenios y contratos y todos ellos con estipulaciones diversas: i) la entidad que entrega los recursos tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación; ii) si la entidad que administra (receptora) no los ejecuta en su totalidad, los excedentes deben devolverse a la entidad que los entregó, lo cual obedece a una devolución de recursos no ejecutados a su titular; y iii) si se generan rendimientos financieros, estos tendrán que destinarse al proyecto o deberán ser devueltos a la entidad que entrega los recursos en administración, por cuanto dicha entidad, al ser la que los controla, está disponiendo de los mismos.

Para estos casos, la entidad que entrega los recursos reclasifica el activo por concepto de recursos entregados en administración y la entidad que recibe los recursos reconoce un activo y un pasivo por concepto de recursos recibidos en administración. En la medida en que se realiza la ejecución de los recursos, la entidad que entrega los recursos disminuye el activo y la entidad que los recibe disminuye el pasivo.

En consecuencia, si efectuado el análisis para cada uno de los contratos o convenios administrativos o interadministrativos firmado por Terminales de Transportes de Medellín S.A., la empresa concluye que los recursos por la ejecución de estos son entregados en administración, aplicará el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

- Prestación de servicios

Si en el análisis que realice la empresa a los diferentes actos jurídicos, con independencia de su denominación como convenio o contrato, administrativo o

interadministrativo, se identifica que se pactó una contraprestación por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso de activos de la entidad por parte de terceros, los recursos que reciba Terminales de Transportes de Medellín S.A., como contraprestación se reconocerán atendiendo lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y la Norma de ingresos de actividades ordinarias, para lo cual, afectará las cuentas y subcuentas del activo, pasivo, ingreso o costo que correspondan.

- Subvenciones

Si del análisis que efectúe Terminales de Transportes de Medellín S.A., identifica que en el acto jurídico 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 la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

De conformidad con lo anterior, y en el entendido que son diferentes contratos y convenios relacionados en su consulta, le compete a la empresa evaluar cada acto jurídico de forma independiente e identificar el adecuado tratamiento contable.

Ahora bien, respecto a las preguntas 2, 3 y 4 de la consulta, se brindan los siguientes lineamientos generales que Terminales de Transportes de Medellín S.A. deberá tener en cuenta:

i. Creación de subcuentas auxiliares

Cuando la empresa requiera la desagregación de la información a partir del séptimo dígito, para efectos de llevar un control de las operaciones, podrá implementar el uso de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de la empresa en función de sus necesidades específicas.

No obstante, en el caso particular de los recursos aplicados, entendiendo como tales, los pagos realizados por los distintos conceptos, se sugiere utilizar las cuentas de orden de control con el fin de evitar que se creen auxiliares con saldo contrario a la naturaleza de la cuenta y que deban ajustarse periódicamente para que no se acumulen indefinidamente.

ii. Registro contable de las retenciones en la fuente

En lo que respecta a las retenciones en la fuente por IVA, ICA y renta, según corresponda, la empresa en su condición de agente retenedor registrará las retenciones tributarias a su cargo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la empresa en su condición de agente retenedor, debitará la subcuenta que corresponda de a cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y

acreditará la subcuenta que corresponda de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o 4705-FONDOS RECIBIDOS, según de donde se dispongan los recursos.

iii. Reintegro de costos y gastos

Cuando la empresa incurra en el pago de obligaciones por la ejecución de un contrato o convenio administrativo o interadministrativo con recursos propios las cuales serán asumidas por otra entidad 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 que corresponda de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o 4705-FONDOS RECIBIDOS, según de donde se dispongan los recursos.

CONCEPTO No. 20231100022811 DEL 09-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes entregados a través de un contrato de comodato, o de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo. Reconocimiento contable de los bienes recibido a título gratuito y mediante la figura jurídica de aportes bajo condición.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes entregados a las empresas de servicios públicos domiciliarios a título gratuito y mediante la figura jurídica de aportes bajo condición.

Señor
OSCAR IVÁN GÓMEZ

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029862 del 23 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿Cuál es el efecto fiscal en renta y demás impuestos para una empresa industrial y comercial del orden municipal, prestadora de servicios públicos domiciliarios, cuando el municipio a título gratuito y bajo la figura jurídica de ‘aportes bajo condición’ le entrega la propiedad de la infraestructura necesaria para desarrollar su actividad, teniendo en cuenta que la empresa será responsable por la reposición, rehabilitación, mantenimiento, conservación y operación de la citada infraestructura?”

2. De acuerdo a la hipótesis del numeral anterior, si los mencionados bienes se entregan bajo la modalidad de comodato, ¿se producen los mismos efectos tributarios?”

3. ¿Cuál es el tratamiento contable en los estados financieros, que debe realizar el ente territorial y la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios, de darse cualquiera de las posibilidades mencionadas en los numerales 1 y 2?"

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".

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.

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

La Ley 142 de 1994, establece:

"ARTÍCULO 5o. COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS EN CUANTO A LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. Es competencia de los municipios en relación con los servicios públicos, que ejercerán en los términos de la ley, y de los reglamentos que con sujeción a ella expidan los concejos:

5.1. Asegurar que se presten a sus habitantes, de manera eficiente, los servicios domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, y telefonía pública básica conmutada, por empresas de servicios públicos de carácter oficial, privado o mixto, o directamente por la administración central del respectivo municipio en los casos previstos en el artículo siguiente.

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor (...)."

De otra 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".

En cumplimiento de las funciones constituciones y legales, la CGN emitió la Resolución 139 de 2015, mediante la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública. Dicho Marco Normativo debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que tengan las siguientes características: que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas.

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

" 6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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 332 de 2022, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. (...)

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 rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requiera su devolución a la entidad que transfirió el activo. En este caso, si la empresa beneficiaria del activo transferido evalúa que su subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa beneficiaria de la subvención o la naturaleza de los activos a adquirir y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

9. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo por la subvención antes de que los activos puedan ser transferidos, la empresa no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la subvención. Si la empresa no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los activos, no los reconocerá como tales. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la empresa evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

12. Los bienes que reciba la empresa de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando a la empresa le sea transferido el control de los mismos.

(...)

2.2.2. Medición

(...)

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

(...)

21. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto por la Resolución 064 de 2022, dispone:

“4. TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Quando en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes el municipio o distrito ceda el uso de la infraestructura o de otros bienes a la empresa de servicios públicos domiciliarios para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, bajo la condición de que no se incorpore este valor dentro del costo de la tarifa a cobrar a los usuarios, este mantendrá registrados los activos en sus propiedades, planta y equipo; lo anterior teniendo en cuenta que el municipio o distrito mantiene el control de la infraestructura o de los otros bienes dado que asume los riesgos significativos y obtiene el potencial de servicio asociados a esta.

En consecuencia, la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

PREGUNTAS 1 Y 2

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre los efectos fiscales de los hechos económicos descritos en su consulta.

En consonancia con lo anterior y de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1º de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, este asunto se ha trasladado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

PREGUNTA 3

Una empresa industrial y comercial del orden municipal bajo el 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, para el tratamiento contable de los bienes recibidos a través de un contrato o convenio, administrativo o interadministrativo, o de un contrato de comodato deberá seguir los lineamientos establecidos en el Marco Conceptual y la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

De acuerdo con el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la empresa, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Por lo tanto, en desarrollo de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo en el que medie la entrega de bienes, o de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas determinar, a partir del juicio profesional, la esencia económica subyacente de la transacción y los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual, 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 que el reconocimiento del recurso controlado se efectúe en una sola entidad.

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

Para efectos de establecer si los bienes recibidos en la ejecución de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo y de los contratos de comodato suscritos por una empresa industrial y comercial del orden municipal deben reconocerse en la información financiera, es necesario establecer quién tiene el control del activo, por lo que se requiere analizar:

- Si la empresa obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros.
- Si la empresa tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros.
- Si la empresa asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Si a la empresa le han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo.

Cada uno de estos aspectos, desarrollados en el Marco Conceptual y transcritos en las consideraciones del presente concepto, constituye un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión.

De acuerdo con lo anterior, su consulta será resuelta en los siguientes términos:

i. Reconocimiento de un bien inmueble recibido mediante un 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.

Por lo tanto, una vez efectuada la evaluación de existencia control que antecede a este literal, la empresa deberá identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarcan los bienes recibidos en comodato:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros al comodatario, caso en el cual, será este el que reconozca el activo en su situación financiera.

Cuando por esencia económica, el comodatario sea quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros, asuma los riesgos significativos inherentes al activo y tenga el acceso al recurso o la capacidad de negar o restringir su uso, entre otros, se puede concluir que el comodatario es quien controla los bienes aun cuando no adquiera la titularidad jurídica sobre estos; en consecuencia, los incorporará en su información financiera atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

En tal caso, la empresa en calidad de comodatario 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 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

No obstante, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicaría la devolución del bien, la empresa reconocerá un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, utilizará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. No hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad comodataria.

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiera sustancialmente los riesgos significativos y beneficios económicos futuros, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, el comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen.

En este caso, la empresa en calidad de comodatario revelará el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

ii. Tratamiento contable de bienes recibidos a título gratuito y bajo la figura de aportes bajo condición.

Cuando, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, un municipio ceda el uso de la infraestructura o de otros bienes a una empresa de servicios públicos domiciliarios para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, bajo la condición de que no se incorpore este valor dentro del costo de la tarifa a cobrar a los usuarios, el municipio mantendrá registrados los activos en sus propiedades, planta y equipo, en el entendido que es este quien mantiene el control de la infraestructura o

de los otros bienes, según se establece en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico.

En tal sentido, la empresa registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual 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.

CONCEPTO No. 20231100023131 DEL 10-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar cuyos deudores son empresas que se encuentran en procesos de liquidación o ya fueron liquidadas Soportes de contabilidad

Doctora
GILMA JANETH PERICO GRANADOS
Control interno
E.S.E. Salud Sogamoso
Sogamoso, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032712 del 13 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se señala que la E.S.E. Salud Sogamoso tiene reconocidas cuentas por cobrar totalmente deterioradas cuyos deudores son entidades en liquidación, entidades que no cuentan con equilibrio financiero e incluso entidades que ya fueron liquidadas, por lo cual, en aras de realizar la respectiva depuración contable y bajo la intención de la prudencia, se consulta el tratamiento contable del hecho económico y qué documentos se deben exigir para realizar el mismo.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Respecto a la regulación contable pública, la Resolución 212 de 2021, señala:

"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 tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2022.

Parágrafo 1º. Las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no será objeto de reexpresión" (Subrayado fuera de texto).

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

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

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

(...)

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

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

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 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2020 (acápites de medición posterior de cuentas por cobrar vigente hasta el 31 de diciembre de 2022), señalaba:

“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 empresa 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”.

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

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

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

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

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

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

(...)

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

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

“4.1. Soportes de contabilidad

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

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

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra,

títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

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

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

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

CONCLUSIONES

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

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

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: 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 empresa, 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 establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Así las cosas, respecto a las cuentas por cobrar de que trata su consulta cuyos deudores son empresas que ya se encuentran liquidadas deberá realizarse su baja en cuentas, en tanto que respecto a las mismas no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable. Con respecto a cuentas por cobrar cuyos deudores se encuentran en procesos de liquidación o reorganización, la empresa deberá evaluar si estos hechos implican que no sea posible cobrar tales acreencias, caso en el cual también procederá la realización de su baja en cuentas.

Ahora bien, en la consulta se señala que las cuentas por cobrar se deterioraron totalmente, por lo cual, es pertinente aclarar que, de acuerdo a la regulación contable vigente hasta el 31 de diciembre de 2022, el deterioro de las cuentas por cobrar debía aplicarse cuando, aun existiendo la probabilidad de flujo hacia la empresa, se evidenciara indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. De allí que la medición del deterioro implicara la estimación de los flujos de efectivo futuros que la empresa esperaba obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

Así las cosas, en caso de que en periodos anteriores ya no se esperara ningún flujo financiero por las cuentas por cobrar no se debió realizar el deterioro total de las mismas, sino que se debió realizar su baja en cuentas.

Por lo anterior, la entidad 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 registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el valor del deterioro acumulado, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cuenta por cobrar.

Ahora bien, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, señala que las operaciones realizadas por la empresa deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

La CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las entidades, por cuanto ello corresponde establecerlo a cada una atendiendo a la naturaleza del hecho económico y teniendo en cuenta que los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto y que el sistema de información debe permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

La normativa señalada en el presente concepto contable puede ser consultada en la página web de la CGN siguiendo la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → PCR → 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 → Allí encontrará el Marco Conceptual y las Normas, elegir la versión que se requiera y descargar.

www.contaduria.gov.co → PCR → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Proceso Contable y Sistema Documental Contable → Elegir la última versión o la versión que se requiera y descargar.

CONCEPTO No. 20231100025541 DEL 31-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inversiones en asociadas
	SUBTEMA	Reconocimiento de dividendos decretados y no pagados

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 dividendos decretados y no pagados

Doctor
HÉCTOR FABIO CASTRO CALVO
Director operativo de contaduría
Municipio de Pereira
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034222 del 24 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) según certificación adjunta emitida por el TERMINAL DE TRANSPOR DE PEREIRA SA, con fecha 30 de marzo de 2023 certificó dividendos para la vigencia 2021 por valor de \$250.141.467 dejando informado que este está sujeto al flujo de caja.

Nos permitimos elevar la siguiente consulta considerando que los principios de contabilidad pública establece:

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 deriven de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando por el hecho incide en los resultados del periodo.

Por lo anterior solicito informar si ambas entidades están obligadas a realizar los reconocimientos de las cuentas por pagar y cobrar respectivamente en cumplimiento de los marcos normativos”.

En la información reportada a la Contaduría general de la Nación mediante el sistema CHIP por parte del Municipio de Pereira, con corte de presentación al 31 de diciembre de 2022 se observa que posee una inversión equivalente al 32,772% de los instrumentos de patrimonio totales del Terminal de Transporte de Pereira S.A. y clasifica este activo como inversiones en asociadas.

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).

Las 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

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

(...)

6.3. Medición posterior

(...)

12. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial” (Subrayado fuera de 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:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

CONCLUSIONES

De conformidad 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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, tanto el Municipio de Pereira como la Terminal de Transportes de Pereira S.A. deberán reconocer los hechos económicos en el momento que surgen los derechos y obligaciones e inciden en los resultados del periodo contable, dando cumplimiento al principio de contabilidad pública de Devengo, con independencia del momento en que se dé el flujo de caja.

Consecuentemente, cuando el Terminal de Transportes de Pereira S.A. decrete los dividendos registrará un débito en la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 249056-Dividendos y participaciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte y de acuerdo con la Norma de inversiones en asociadas, el Municipio de Pereira registrará los dividendos decretados mediante un débito en la subcuenta 138414-Dividendos y participaciones por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

CONCEPTO No. 20231100026691 DEL 12-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reexpresión de Estados Financieros

Doctora
MARÍA CLARA NIÑO GÓMEZ
Jefe oficina asesora jurídica
E.S.E. Hospital Universitario de Santander (HUS)
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010035252 del 31 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF que fueron adoptadas en Colombia por la Resolución 414 de 2014 consagran la Reexpresión de los Estados Financieros, (...) formulamos las siguientes inquietudes (...):

1. Si la Empresa Social del Estado Hospital Universitario de Santander, como Empresa Social del Estado puede aplicar la norma de re expresión de sus estados financieros.
2. En caso de ser positivo si la Contaduría General de la Nación, ha emitido reglas y directrices para su aplicación.
3. Finalmente, si el uso de esta figura requiere autorización previa o posterior de algún órgano de control o administrativo”.

CONSIDERACIONES

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

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, disponen:

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

4.1. Políticas contables

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a la solicitud planteada, respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), me permito manifestar que estas no deben ser aplicadas por las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público ya que corresponden a una normativa expedida por

un regulador internacional. En este sentido, las empresas públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) deben aplicar la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación (CGN).

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

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la información financiera de propósito general deberá cumplir con los objetivos de Toma de decisiones, Control y Rendición de cuentas, para que sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En este sentido, para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de dicha información deberá tenerse en cuenta las características fundamentales de Relevancia y Representación Fiel.

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, señala que ante el evento de hallar en la información financiera hechos económicos y valores que constituyen un error contable se deberá corregir el error atendiendo lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores. Además, precisa que en el momento de hacer la corrección, la empresa evaluará la materialidad del mismo y si el error es material se 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.

Por lo anterior, la empresa deberá definir en sus políticas contables el umbral de materialidad que, para efectos de presentación de los estados financieros y en caso de errores de períodos anteriores, se consideren materiales y requieran la reexpresión de los mismos.

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

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

CONCEPTO No. 20231110027061 DEL 18-09-2023

MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público
TEMAS	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
SUBTEMA	Bienes inmuebles entregados a CISA en forma gratuita

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010037292 del 15 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da la respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. Teniendo en cuenta lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 330 de la Ley 2294 de 2023 referido a los inmuebles que fueron transferidos a CISA en virtud de lo establecido en la Ley 1450 de 2011 y 1420 de 2010, al momento de la expedición de la Ley 2294 de 2023, ¿se entendería que se debe cambiar el tratamiento contable de dichos inmuebles, toda vez que a la fecha CISA ha asumido de manera directa los riesgos inherentes a la propiedad de estos, esto es, los costos y gastos sin posibilidad de recuperación?
2. ¿En el marco del actual PND, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido o expedirá nuevos lineamientos respecto de los registros contables derivados de la movilización de activos que deberán efectuar las entidades, entre otras, la Central de Inversiones S.A-CISA?”

CONSIDERACIONES

La Resolución 469 de 2016, expedida por la CGN, incorporó al Marco Normativo para Entidades de gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos. Dicho procedimiento se realizó en virtud de lo manifestado en el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, la modificación realizada a este según el artículo 162 de la Ley 1573 de 2015 y el Decreto 047 de 2014 que reglamentaba el mencionado artículo 238.

Por otra parte, el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022- 2026 “Colombia potencia mundial de la vida”, manifiesta: “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.

Transfírase 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% (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. Los inmuebles que se hubieran transferido por parte de las Entidades Públicas a CISA en virtud de este artículo y del artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, que al 01 de junio de 2023 no hayan sido enajenados por CISA, podrán enajenarse por esta entidad de acuerdo con sus políticas y procedimientos (...) (subrayado fuera del texto).

Con la modificación del artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, realizada por el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, se elimina el texto que obligaba a CISA a transferir, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recursos que obtenga producto de la venta de los inmuebles recibidos de otras entidades. Al respecto, en reunión con CISA y la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), realizada el 12 de septiembre de 2023, se indicó que se está trabajando en el decreto que reglamente el referido artículo de la Ley 2294 de 2023.

Finalmente, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado con la Resolución 212 de 2021, señala lo siguiente con relación a los activos:

“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.

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.

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

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

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.

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 utilidades o excedentes de la empresa; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o venta de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

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

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

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

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

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

2. La CGN realizará modificaciones al Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Esto para incorporar los ajustes que surgen sobre este tema con ocasión a lo manifestado en el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023. La elaboración del acto administrativo que contendrá la modificación del mencionado procedimiento dependerá de la expedición del decreto reglamentario del referido artículo 330 y del plan de trabajo proyectado por la CGN para el siguiente año.

CONCEPTO No. 20231100028211 DEL 28-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica (Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico)
	SUBTEMA	Reconocimiento de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales del casco urbano, PTAR - RESGUARDO, del municipio de Fusagasugá.

Doctora
CLAUDIA ESPERANZA CAMELO GUZMÁN
Jefe división financiera
Empresas de Servicios Públicos Municipales de Fusagasugá
Fusagasugá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038122 del 22 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ (...) la consulta con relación al reconocimiento de la infraestructura de PTAR - RESGUARDO de la ciudad de Fusagasugá, originado del convenio interadministrativo No. 1310 de 2014, entre la corporación autónoma regional de Cundinamarca - car con una participación del 91.93%, el Municipio de Fusagasugá con aporte del 1.30% y la Empresa de Servicios Públicos de Fusagasugá - EMSERFUSA E.S.P que aportó el 6.77%, de los aportes totales del convenio, que se liquidó el pasado mes de febrero de 2023, es de recalcar que la infraestructura fue construida en un terreno de propiedad de la Empresa de Servicios Públicos de Fusagasugá - EMSERFUSA E.S.P.

A la fecha no ha sido posible el reconocimiento de la construcción debido al impacto tarifario, fiscal y jurídico que tendría este reconocimiento, por lo anterior solicitamos amablemente su acompañamiento y/o tratamiento contable, como parte de la gestión que ha venido realizando la división financiera para este procedimiento, se ha estado validado con el Acueducto de Bogotá, como fue el reconocimiento de la PTAR salitre y después de varias consultas con la contaduría y con la parte jurídica llegaron a la conclusión de que fuera el Distrito de Bogotá quien hiciera el reconocimiento de la

PTAR en sus estados financieros y mediante contrato de operación dieron al Acueducto de Bogotá la operación de la misma.

Pero amparados en su concepto es menester que el caso de la PTAR Fusagasugá sea Evaluado por la Contaduría General de la Nación pues como mencionamos anteriormente y como reza en el convenio estamos hablando de un reconocimiento de más de diecinueve mil millones de pesos, que, al ser reconocidos en los estados financieros de la entidad, representan un fuerte impacto en la tributación frente al impuesto de renta e industria y comercio, sumado a ello el impacto tarifario y jurídico”.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de la República de Colombia de 1991, estipula:

“CAPITULO 3.

DEL REGIMEN MUNICIPAL

ARTICULO 311. Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley, construir las obras que demande el progreso local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes.

(...)

CAPITULO 5.

DE LA FINALIDAD SOCIAL DEL ESTADO Y DE LOS SERVICIOS PUBLICOS

ARTICULO 365. Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, estipula:

“ARTÍCULO 2o. INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS. El Estado intervendrá en los servicios públicos, conforme a las reglas de competencia de que trata esta Ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334, 336, y 365, a 370 de la Constitución Política, para los siguientes fines:

2.1. Garantizar la calidad del bien objeto del servicio público y su disposición final para asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios.

(...)

ARTÍCULO 5o. COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS EN CUANTO A LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. Es competencia de los municipios en relación con los servicios públicos, que ejercerán en los términos de la ley, y de los reglamentos que con sujeción a ella expidan los concejos:

5.1. Asegurar que se presten a sus habitantes, de manera eficiente, los servicios domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, y telefonía pública básica conmutada, por empresas de servicios públicos de carácter oficial, privado o mixto, o directamente por la administración central del respectivo municipio en los casos previstos en el artículo siguiente.

(...)

5.6. Apoyar con inversiones y demás instrumentos descritos en esta Ley a las empresas de servicios públicos promovidas por los departamentos y la Nación para realizar las actividades de su competencia.

5.7. Las demás que les asigne la ley.

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, estipula:

“ARTÍCULO 22. INVERSIONES DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES EN EL SECTOR DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales, podrán ser entregadas como aportes a municipios o a las Empresas de Servicios Públicos que operen estos servicios

en el municipio, de acuerdo con lo que este determine, bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que la modifiquen o sustituyan.

En ningún caso la entrega de aportes bajo condición por las Corporaciones Autónomas Regionales se constituye como detrimento patrimonial del Estado. Las Corporaciones Autónomas Regionales no podrán exigir contraprestaciones por la entrega de las obras de las que trata este artículo.

La ejecución de los recursos de destinación específica para el sector de agua potable y saneamiento básico por las Corporaciones Autónomas Regionales, deberá efectuarse en el marco de los PDA, lo anterior sin perjuicio de las inversiones que puedan realizar las mismas en los municipios de su jurisdicción no vinculados al PDA” (Subrayado fuera de texto).

El convenio interadministrativo de asociación N° 1310 de 2014, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca -CAR y el Municipio de Fusagasugá- Departamento de Cundinamarca y la Empresa de servicios Públicos de Fusagasugá E.S.P., estipula:

“(…) Consideraciones: (...) 10). Que el proyecto establece con claridad el sitio donde se proyecta la localización de la nueva PTAR, ubicada en un predio adquirido por el municipio para el fin propuesto, localizado en la vereda Resguardos, (...) 11) Que de acuerdo a la documentación remitida por el municipio, la población que se beneficiará de la realización del Proyecto, corresponde a los habitantes del caso urbano del municipio de Fusagasugá (...) 17. Que las partes suscriptoras de este Convenio, consideran pertinentes que EMSERFUSA E.S.P. actúe como ejecutora del Convenio, en razón a que será también el responsable de la operación de la nueva PTAR, y de la escogencia de la tecnología de tratamiento a aplicar en dicha planta, lo cual garantiza plena integridad entre el alcance de las obras a ejecutar, y su posterior operación.

(...)

CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: Convenio interadministrativo de asociación entre la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR, el Municipio de Fusagasugá y La Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Fusagasugá – EMSERFUSA ESP, para realizar el proyecto de CONSTRUCCIÓN DE LA PTAR RESGUARDOS DEL CASCO URBANO DEL MUNICIPIO DE FUSAGASUGÁ, DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA (...) CLÁUSULA TERCERA - OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN: (...) 5) Revisar y aprobar la garantía que ampara el Convenio. 6) Liquidar el convenio (...) CLÁUSULA DECIMA – PLAZO DE EJECUCIÓN DEL CONVENIO: El plazo de ejecución de este convenio será de doce (12) meses, contados a partir de la firma del acta de iniciación, previa aprobación de la garantía y la expedición de los respectivos registros presupuestales de LA CORPORACIÓN, EL MUNICIPIO Y EMSERFUSA E.S.P. Una vez recibidas las obras por parte de la EMSERFUSA E.S.P. al contratista, ella asumirá de manera plena la operación de la nueva PTAR, con cargo a su propio presupuesto” (Subrayado fuera de texto).

Mediante Sentencia C-739/08 la Corte Constitucional de Colombia indica:

“A juicio de la Corte, la expresión ‘Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios’ permitiría entender que la norma regula una forma de subsidio a la oferta, es decir de apoyo a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, mediante un mecanismo que consistiría en entregarles tales bienes o derechos, sin que medie enajenación de los mismos, y sin que sean considerados aportes de capital, pero la expresión ‘siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...’ permite entender que la norma concede un subsidio a la demanda, es decir a los usuarios. En efecto, esta frase induce a entender que los aportes de bienes o derechos de que habla la disposición se destinan a la prestación del servicio público, pero el costo económico de esta utilización no se ve reflejado en la tarifa, por lo cual, en últimas, los beneficiados son los usuarios. La aparente contradicción anterior puede aclararse si se aprecia que, dato que la empresa prestadora del servicio público recibe a título gratuito el aporte, pero luego no puede cobrar su valor a los usuarios, en realidad no está obteniendo ningún beneficio económico al recibir dicho aporte, por lo cual es válido concluir que lo que en realidad sucede es que recibe un aporte destinado a subsidiar a los usuarios. Se trata, por lo tanto, de un subsidio indirecto a la demanda, canalizado a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben los aportes de que habla la disposición. Así pues no hay subsidio a la oferta, pues las empresas no obtienen ningún beneficio económico, sino un subsidio indirecto a la demanda.

(...)

Así pues, se trata de bienes o derechos que se entregan a las empresas de servicios públicos domiciliarios, que deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos. A lo anterior se refiere la siguiente expresión: ‘Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.’

(...)

Artículo 92. De las inversiones de las Corporaciones Autónomas Regionales en el Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico, financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales podrán ser entregadas como aportes a municipios a Empresas de Servicios Públicos bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que las modifiquen o sustituyan. En ningún caso se configurará detrimento patrimonial o situación similar cuando la Corporación Autónoma Regional, realice este tipo de aportes.

(...)

‘... la eficiencia, la continuidad y la universalidad de la cobertura de los servicios públicos son fines legítimos y, además, constitucionalmente importantes para el logro

del bienestar y el mejoramiento de la calidad de vida de la población y para la realización de los fines del Estado Social de Derecho. En efecto, tal como lo establece el artículo 365 Superior, el Estado debe asegurar que la prestación de los servicios públicos sea eficiente en todo el territorio nacional. Por su parte, el artículo 367 constitucional, junto con el artículo 365, resaltan el deber del Estado de garantizar la universalidad de la cobertura y la calidad en la prestación de los servicios públicos domiciliarios. Igualmente, de conformidad con el artículo 366 de la Carta, la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas en materia de saneamiento básico y de agua potable es un objetivo fundamental de la actividad del Estado, y está orientado a la consecución de los fines sociales del Estado. Y por ello, tal como lo consagra el artículo 365, inciso 2 de la Carta, 'el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios,' ya sea que sean prestados directa o indirectamente, por comunidades organizadas o por los particulares.'

(...)

Adicionalmente, como lo hacen ver varias de las intervenciones, los recursos públicos con los cuales se construyen las obras de infraestructura o se adquieren los derechos que luego son aportados a empresas de servicios públicos domiciliarios en virtud de lo dispuesto por la norma acusada, provienen de los ingresos de la Nación o de las entidades territoriales, prioritariamente de naturaleza tributaria, que per se involucran factores de proporcionalidad, progresividad, solidaridad y redistribución de ingresos. En otros casos dichos recursos provienen de fondos públicos constituidos con base en contribuciones parafiscales, que involucran elementos de la misma naturaleza. De esta manera, el mecanismo de financiación de las obras, bienes o derechos a que se refiere el artículo 143 de la Ley 1151 de 2007 no es desproporcionado, de cara al respeto de los principios constitucionales de igualdad y de solidaridad, pues involucra factores que hacen efectivos dichos mandatos constitucionales.

(...)

4.2.1. Como se recordará, uno de los cargos propuestos en la demanda consiste en afirmar que en virtud de lo dispuesto por la norma acusada, una entidad pública entrega el usufructo de unos bienes a una empresa de servicios públicos domiciliarios, reservándose tan sólo la propiedad de los mismos. Por lo cual, la relación jurídica equivale a un contrato gratuito de comodato o préstamo de uso que permite que la entidad de servicios públicos que recibe el aporte adquiera el derecho al uso y goce de un bien, sin tener que pagar contraprestación alguna; lo cual es prueba de que está recibiendo un auxilio o donación en especie, expresamente prohibido por la Constitución.

(...)

Al respecto, después de haberse adentrado a dilucidar el verdadero alcance de la norma acusada, la Corte estima que el anterior cargo de inconstitucionalidad parte de una inadecuada comprensión de la misma. En efecto, dicha acusación parte de una lectura de la disposición según la cual las empresas de servicios públicos domiciliarios

que reciben aportes no constitutivos de capital de parte de entidades públicas, destinados a la prestación del servicio, acaban percibiendo un beneficio económico sin tener que pagar contraprestación alguna. Como anteriormente se vio, no corresponde a la realidad que dichas empresas receptoras de tales aportes obtengan enriquecimiento alguno como fruto de los mismos. En efecto, si bien reciben los bienes a título gratuito, lo que la norma dispone es justamente que en ningún caso pueden trasladar el valor de uso de los mismos a la tarifa que cobran a los usuarios, por lo cual en realidad no obtienen ningún lucro en la operación. No hay un enriquecimiento económico para las empresas, derivado de la utilización del aporte recibido (Subrayado fuera de texto).

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

“1.2.1. Infraestructura

(...)

Una vez terminada la construcción de la infraestructura, con la entrega al municipio o distrito, la entidad aportante, previa reclasificación del inventario a bienes producidos, debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Por su parte, el municipio o distrito debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor determinado de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

4. TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes el municipio o distrito ceda el uso de la infraestructura o de otros bienes a la empresa de servicios públicos domiciliarios para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, bajo la condición de que no se incorpore este valor dentro del costo de la tarifa a cobrar a los usuarios, este mantendrá registrados los activos en sus propiedades, planta y equipo; lo anterior teniendo en cuenta que el municipio o distrito mantiene el control de la infraestructura o de los otros bienes dado que asume los riesgos significativos y obtiene el potencial de servicio asociados a esta.

En consecuencia, la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De la Constitución Política de Colombia, la Ley 142 de 1994 y la Sentencia C-739/08, se resalta lo siguiente:

- i) Los servicios públicos son prestados por el Estado, directa o indirectamente;
- ii) El Estado mantiene la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios;
- iii) El municipio debe asegurar que se presten, entre otros servicios, los domiciliarios de acueducto y alcantarillado, a todos sus habitantes;
- iv) Los bienes que son objeto de aporte bajo condición, deben ser enajenados o transferidos por la entidad pública que los aporte o financie al municipio;
- v) El valor de los bienes que se entregue debe incluirse en la contabilidad del municipio;
- vi) Los bienes deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos;
- vii) La relación jurídica permite que la entidad de servicios públicos que recibe el aporte adquiera el derecho al uso y goce del bien, sin tener que pagar contraprestación alguna.

En este sentido, de acuerdo a las facultades constitucionales conferidas a los municipios y atendiendo a lo estipulado en la Ley 142 de 1994, el Municipio de Fusagasugá tiene la responsabilidad de asegurar la prestación eficiente de los servicios domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo a sus habitantes. Para ello, puede apoyar con inversiones y demás instrumentos a las empresas de servicios públicos para que cumplan con sus actividades de competencia.

Ahora bien, el Convenio interadministrativo de asociación N° 1310 de 2014 cuyo objeto es la construcción de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales (PTAR) Resguardos del casco urbano del municipio de Fusagasugá, estipula que la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Fusagasugá ESP (EMSERFUSA), actúa como ejecutora del Convenio, en razón a que, una vez recibidas las obras al contratista, esta será la responsable de asumir de manera plena la operación de la nueva PTAR, con cargo a su propio presupuesto.

Por otra parte, el Marco Conceptual del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público determina que para el reconocimiento de los activos la empresa debe atender a los siguientes requerimientos: i) control, ii) generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Respecto al control del activo, puede asumirse a través de la titularidad legal, pero esta no es suficiente, por lo que también se deben considerar aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, los municipios son quienes esperan obtener un potencial de servicio de los bienes objeto de aporte bajo

condición. Así mismo, ceden su uso a las comunidades organizadas para que suministren un servicio público; tienen la titularidad de dichos bienes; y asumen los riesgos significativos de estos puesto que deben intervenir cuando la prestación del servicio se vea afectada por daños en la infraestructura generados en la etapa de construcción, o cuando la empresa no pueda subsidiar la operación. Adicionalmente, a través de la vigilancia que ejercen en representación del Estado, garantizan que los bienes se usen para los fines previstos. Producto de lo anterior, se puede concluir que son los municipios los que tienen el control de los bienes objeto de aporte bajo condición y deben reconocerlos en los estados financieros.

Consecuentemente, el Municipio de Fusagasugá por mandato constitucional será quien asuma los riesgos significativos inherentes de la planta de tratamiento, así como la capacidad de exigir un potencial de servicio sobre las áreas de influencias determinadas en el Convenio interadministrativo de asociación N° 1310 de 2014. Por ello, será el Municipio de Fusagasugá quien reconozca como activo la PATR Resguardos atendiendo el numeral 1.2.1. Infraestructura del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico.

Por su parte, EMSERFUSA no deberá reconocer los bienes objeto de aporte bajo condición en sus estados financieros, puesto que no ostenta el control de los mismos. Por ello, la empresa registrará los bienes 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, tal como lo señala el numeral 4 del referido Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico.

CONCEPTO No. 20231120027841 DEL 20-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público recaudados por comercializadores del servicio de energía y trasladados a Empresas Públicas de Calarcá. Reconocimiento de los elementos adquiridos para la modernización y operación del sistema de alumbrado público.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de actividades ordinarias Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público recaudados por comercializadores del servicio de energía y trasladados a Empresas Públicas de Calarcá. Reconocimiento de la remuneración que recibe EMCA ESP por la operación del servicio que corresponde al AOM y CINV.

Doctor
KURT WARSKY PATIÑO
Gerente
E.S.P Empresas Públicas Municipales de Calarcá
Calarcá, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024012 del 18 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el objetivo de realizar una correcta contabilización del manejo de las operaciones derivadas del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Calarcá y Empresas Públicas de Calarcá E.S.P (EMCA E.S.P Cuyo objeto es ‘EL SUMINISTRO, INSTALACIÓN, EXPANSIÓN, REPOSICIÓN, OPERACIÓN, MANTENIMIENTO Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA DEL ALUMBRADO PÚBLICO DEL MUNICIPIO DE CALARCÁ-QUINDÍO’ solicito muy respetuosamente que por favor se

emita concepto frente al manejo contable que se le debe dar a las siguientes situaciones:

1. Los recursos recibidos por EMCA ESP por concepto del recaudo del impuesto de Alumbrado Público los cuales son transferidos por la empresa recaudadora - EDEQ S.A ESP.
2. Si los recursos son de tratamiento como un recurso recibido en administración, ¿las facturas de las compras de luminarias y demás para la operación del servicio de Alumbrado público deben ser expedidas a nombre del ente territorial o de EMCA?
3. La remuneración que recibe EMCA ESP por la operación del servicio que corresponde al AOM y CINV determinados de acuerdo con la resolución CREG 123 DE 2011.
4. Para la modernización del sistema de Alumbrado Público, EMCA ESP adquirió un préstamo bancario para adquirir luminarias, postes y demás elementos necesarios para la modernización del sistema, ¿cuál sería el registro contable correcto para el crédito toda vez que este se paga con los recursos recibidos por el recaudo del Alumbrado Público.
5. Los inventarios de los elementos adquiridos para la modernización y operación del sistema de Alumbrado Público (luminarias, postes y demás) ¿Son propiedad del ente territorial o de EMCA ESP?
6. Qué registros contables deben hacer ambas entidades a medida que EMCA ESP ejecute los recursos que le han sido entregados (recaudo), teniendo en cuenta que cada mes se entrega un balance al municipio de lo que se ha ejecutado.
7. Cuáles serían las cuentas recíprocas que deben reportar ambas entidades”.

Con el objetivo de ampliar la información del convenio interadministrativo, se llevó a cabo mesa de trabajo el 7 de julio de 2023 con las Empresas públicas de Calarcá EMCA, en donde se aclara que el convenio interadministrativo se encuentra vigente dado que su plazo fue ampliado por 10 años más, hasta el 2031, y que el impuesto de alumbrado público es de responsabilidad del municipio y mediante el convenio le cede los recursos recaudados por el impuesto a las Empresas Públicas de Calarcá EMCA y le transfirió la responsabilidad de recibir y administrar estos recursos para hacer la operación y las inversiones en alumbrado público.

Además, se explica que existen dos entidades que son las comercializadoras de energía, que a su vez están encargados del recaudo del impuesto de alumbrado público. El total del recaudo proveniente del impuesto de alumbrado público es trasladado a las Empresas Públicas de Calarcá EMCA, de estos recursos paga el suministro de energía a la Empresa de Energía de Pereira, reconoce la parte de administración, operación y mantenimiento de la infraestructura de alumbrado público y realiza las inversiones correspondientes a la modernización y expansión del sistema de alumbrado público. Los recursos ingresan a una cuenta de ahorro de EMCA y esta genera información mensual de los movimientos al Municipio de Calarcá mediante un acta de balance.

Por otra parte, en la actualidad Empresas públicas de Calarcá EMCA reconoce como ingreso propio el suministro de la energía, el AOM y el CINV inversión y lleva al gasto el suministro de energía que se paga a la Empresa Pública de Energía de Pereira y a la Empresa Pública de Energía del Quindío, así como la operación y mantenimiento y la depreciación de las luminarias, el saldo restante se reconoce como una cuenta por pagar al Municipio. La cuenta por pagar se va cancelando en el plazo de ejecución del convenio.

Sobre la pregunta 4, en donde requieren el reconocimiento del préstamo adquirido por Empresas Públicas de Calarcá para la adquisición de luminarias, postes y demás elementos necesarios para la modernización del sistema de Alumbrado Público, el doctor Kurt Warsky Patiño indica que para la empresa es claro que el préstamo es a nombre de Empresas Públicas de Calarcá, lo cual genera que el pago de dicho préstamo se realice con los recursos propios de la empresa y que el municipio no tiene ninguna obligación de asumir la deuda del préstamo, por tal razón solicitó que la pregunta quede retirada de la consulta.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa” (subrayado fuera de texto).

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, expresa:

“CAPITULO IV

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 de texto).

El Decreto 1073 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, señala:

“ARTÍCULO 2.2.3.1.2. Definiciones. Para efectos de la interpretación y aplicación del presente Título, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Servicio de Alumbrado Público. Servicio público no domiciliario de iluminación, inherente al servicio de energía eléctrica, que se presta con el fin de dar visibilidad al espacio público, bienes de uso público y demás espacios de libre circulación, con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o distrito, para el normal desarrollo de las actividades.

El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique.

(...)

ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

(...)

PARÁGRAFO 2. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este párrafo” (subrayado fuera de texto).

La Resolución número 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, señala:

“Artículo 3. Definiciones. Para la interpretación y aplicación de la presente resolución se tendrán en cuenta, además de las definiciones establecidas en las Leyes 142 y 143 de 1994, el Decreto 1073 de 2015, el Reglamento Técnico de Instalaciones Eléctricas, RETIE, el Reglamento Técnico de Iluminación y Alumbrado Público, RETILAP, la Resolución CREG 015 de 2018 y aquellas que las modifiquen, adicionen o complementen, las siguientes definiciones:

(...)

Administración, Operación y Mantenimiento, AOM: Valor de los gastos de administración, operación y mantenimiento correspondientes a los activos del sistema de alumbrado público.

(...)

Contrato de Suministro de Energía para el Alumbrado Público: Corresponde al contrato bilateral suscrito entre el municipio o distrito con las empresas comercializadoras de energía eléctrica, el cual se rige por lo dispuesto en las leyes 142 y 143 de 1994.

(...)

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 de 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, establece:

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

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

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 332 de 2022, 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

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, 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. 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”.

Por otra 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 mediante la Resolución 092 de 2020, establece:

“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 convenio interadministrativo para el suministro, instalación, expansión, reposición, operación, mantenimiento y administración de la infraestructura del alumbrado público del municipio de Calarcá Quindío, celebrado entre el Municipio de Calarcá y las Empresas Públicas de Calarcá EMCA, señala:

“Cláusula primera: objeto del convenio: Las Empresas Públicas de Calarcá EMCA E.S.P tendrán bajo su responsabilidad la realización del suministro, instalación, expansión, reposición, operación, mantenimiento y administración del servicio de alumbrado público del Municipio de Calarcá.

(...)

Este servicio incluye la instalación, mantenimiento y el pago a través del recaudo del impuesto de alumbrado público del suministro de energía nocturna para alumbrado ornamental especial de determinados sectores de la ciudad, convenidos previamente con la Alcaldía.

(...)

Este servicio comprende los siguientes aspectos: I. ADMINISTRACIÓN: Mediante el manejo idóneo y eficiente de los recursos materiales y humanos, con el fin de alcanzar un grado óptimo en la prestación del servicio y la máxima cobertura. Será responsabilidad de las Empresas Públicas de Calarcá EMCA, establecer su propio esquema financiero a fin de darle operatividad al convenio.

(...)

Cláusula segunda: de las obligaciones de las partes del convenio. En virtud del contrato, las Empresas Públicas de Calarcá EMCA E.S.P se obligan: 1) Hacer la correcta inversión de los ingresos por concepto del servicio, el pago de salarios y prestación de los trabajadores, calidad y correcto funcionamiento de los elementos suministrados y de indemnización de daños a terceros, a reponer estas garantías cuando se tornen insuficientes para el cubrimiento de siniestros, adicionarlas y prorrogar su vigencia cuando fuere necesario. 2) A conformar la organización administrativa y técnica requerida para darle cumplimiento al convenio. 3) A desarrollar el objeto del convenio, utilizando recursos de créditos necesarios y recursos propios de acuerdo al flujo financiero anual presentado por las Empresas Públicas de Calarcá EMCA E.S.P con materiales adquiridos por el mismo de acuerdo con sus conocimientos y bajo su exclusiva responsabilidad.

(...)

15) una vez realizado el traslado de los dineros por parte del municipio se descontará el valor del consumo de energía eléctrica por concepto de alumbrado público.

(...)

21) El empréstito que realizará las Empresas Públicas de Calarcá EMCA para el pago del contrato de transacción debe ser amortizado con el impuesto que paga la Empresa de Energía del Quindío EDEQ E.S.P o la empresa quien haga sus veces y una vez cancelado dicho empréstito estos dineros serán destinados exclusivamente a inversión del servicio de alumbrado público del municipio.

(...)

Son obligaciones del municipio, las siguientes: 1) Trasladar los recursos por concepto de la tasa de alumbrado público cuando lleguen a favor del municipio en los cinco días siguientes de recibidos, en favor de las Empresas Públicas de Calarcá EMCA E.S.P

(...)

Cláusula Sexta: Forma y condiciones de pago: La Empresa de Energía del Quindío EDEQ S.A E.S.P. hará el recaudo mensual de la tasa de alumbrado público en todo el Municipio de Calarcá, mediante convenio o contrato que se suscribirá. La Empresa de Energía del Quindío EDEQ S.A E.S.P. hará los descuentos a que dé lugar según contrato o convenio y a más tardar en los (5) días posteriores al recaudo, trasladará a cuenta del Municipio de Calarcá los excedentes del valor de los recaudos, quien los imputará en el rubro que sea creado mediante acuerdo del Consejo Municipal para tal fin; de igual forma se procederá todos y cada uno de los meses a partir del mes de octubre de 2001. El municipio en los (5) días siguientes, como máximo, hará el traslado de los recaudos a las Empresas Públicas de Calarcá EMCA. Las Empresas Públicas de Calarcá EMCA hará el descuento correspondiente a la energía eléctrica vendida para el alumbrado público y el resto de los recaudos serán empleados en el cumplimiento del objeto del presente convenio.

(...)

Cláusula decimosegunda: Revisión de los bienes: Consiste en la devolución al municipio de los bienes adscritos al servicio de alumbrado público en correcto estado de funcionamiento al finalizar el término del convenio” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De la Ley 1819 de 2016 y del Decreto 1073 de 2015, se resalta lo siguiente: i) los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse a financiar las actividades que comprende el servicio de alumbrado público; ii) los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio; iii) los municipios o distritos deben garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público; iv) el municipio es el sujeto activo del impuesto de alumbrado público; y v) los recursos

recaudados permiten la prestación del servicio de alumbrado público, de tal modo que contribuyen a la consecución de los objetivos del municipio.

Con base en las consideraciones expuestas y la información suministrada en el contexto de la consulta, se concluye:

PREGUNTA 1 y 6. Reconocimiento del recaudo y ejecución de los recursos por impuesto de alumbrado público.

Quien controla los recursos y, por ende, debe reconocerlos como un ingreso en su información financiera es el Municipio de Calarcá, por lo que, cuando surja el derecho este debitará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con la información que remita las empresas electrificadoras de energía sobre el recaudo de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público, el Municipio de Calarcá registrará un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR 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.

Posteriormente, cuando los recursos sean trasladados por los comercializadores de energía a Empresas Públicas de Calarcá, el Municipio de Calarcá debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, Empresas Públicas de Calarcá 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.

Ahora bien, cuando Empresas Públicas de Calarcá informe al Municipio de Calarcá sobre la gestión realizada con los recursos, la entidad territorial debitará 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 acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Mientras que, Empresas Públicas de Calarcá, con la ejecución de los recursos, 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.

Sobre el remanente de recursos, los cuales Empresas Públicas de Calarcá deberá transferir al Municipio de Calarcá, cuando sean recibidos por la entidad territorial debitará la subcuenta correspondiente 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, Empresas Públicas de Calarcá reconocerá la salida de recursos mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Entre la entidad territorial, Empresas Públicas de Calarcá y los comercializadores de energía 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.

PREGUNTA 2. Tercero en la facturación por la ejecución de los recursos.

Respecto a la pregunta 2 sobre el tercero que se deberá relacionar en la facturación por la ejecución de los recursos, es importante indicar que según lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre asuntos relacionados con obligaciones fiscales y de facturación de las entidades.

PREGUNTA 3. Reconocimiento de la remuneración que recibe EMCA ESP por la operación del servicio que corresponde al AOM y CINV determinados de acuerdo con la resolución CREG 123 DE 2011.

La remuneración o margen de AOM y CINV que recibe Empresas Públicas de Calarcá EMCA por la operación del servicio, corresponde a un ingreso por prestación de servicios, dado que corresponden a 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.

En ese sentido, cuando Empresas Públicas de Calarcá determine el valor del margen o remuneración que le corresponde como ingreso debitará la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 439034-Servicios por administración de contratos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Posteriormente, cancelará el derecho mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un

crédito en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Si la entidad efectúa traslado de los recursos a una cuenta bancaria diferente a la de los recursos del contrato, efectuará la reclasificación entre las subcuentas que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

PREGUNTA 5. Reconocimiento de los elementos adquiridos para la modernización y operación del sistema de alumbrado público (luminarias, postes y demás).

En el entendido que son los municipios o distritos los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, de conformidad al artículo 2.2.3.6.1.2. del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía 1073 de 2015, actualizado por el artículo 4 del Decreto 943 de 2018, corresponde al Municipio de Calarcá el reconocimiento de las luminarias, postes y demás bienes adquiridos para la modernización y operación del sistema de alumbrado público, por cuanto es la entidad territorial quien tiene la capacidad de uso de los activos para la prestación del servicio de alumbrado público y asume los riesgos significativos inherentes al activo, y quien debe garantizar los recursos para la sostenibilidad de la prestación de este servicio.

Además, el municipio tiene un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos a través del derecho de cobro del impuesto de alumbrado público. En consecuencia, para el reconocimiento de los bienes como activo, deberá atender a la definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual y a lo definido en su manual de políticas contables.

Ahora bien, si en la ejecución de los recursos se construyen o adquieren nuevos activos que serán administrados por Empresas Públicas de Calarcá EMCA, 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.

PREGUNTA 7. Cuentas recíprocas entre el Municipio de Calarcá y Empresas Públicas de Calarcá EMCA.

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.

CONCEPTO No. 20231100028681 DEL 05-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.
	SUBTEMA	Depuración contable y baja en cuentas de los elementos de los estados financieros.

Doctora
ANGIE NORAIMA PARADA FIGUEROA
Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400043862 del 25 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:

- “1. ¿Es obligatorio la adopción de un manual de administración de bienes de Empresas Sociales del Estado de jurisdicción municipal?
2. ¿Cuál ley obliga y rige los requisitos mínimos de dicho manual?
3. ¿Cuál es el marco normativo que rigen los bienes de una ESE?
4. ¿Cuál es el marco o las leyes que regulan la entrada y salida de bienes de una ESE?
5. ¿Cómo debe ser, según las leyes vigentes, el almacenamiento de bienes de una ESE?
6. ¿Cómo debe darse de baja un bien en una ESE?
7. Remitir modelo de manual de administración de bienes que cumpla con la normatividad legal vigente conforme a los lineamientos de auditoría de los entes de control, en caso negativo informar el motivo y el marco para el desarrollo y adopción del mismo”.

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”.

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, Ley 1437 de 2011, dispone:

“ARTÍCULO 21. FUNCIONARIO SIN COMPETENCIA. <Artículo modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> 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 remitario 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).

De otra parte, con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia

del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

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

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

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

(...)

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

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

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

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

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

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

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

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

CONCLUSIONES

Bajo el entendido que su consulta la realiza sobre los hechos económicos de una Empresa Social del Estado que debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, damos respuesta a su solicitud precisando que esta se dará dentro del ámbito de nuestra competencia, de forma general y abstracta.

Preguntas 1, 2, 3, 4, 5, y 7

De conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política, y en los literales i) y j) 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 competente para pronunciarse sobre los manuales de administración de los bienes de las entidades, ni sobre el manejo administrativo de su inventario o almacén, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación, por lo cual, corresponde a la empresa evaluar el asunto objeto de consulta de cara a lo establecido sobre el particular en el ordenamiento jurídico colombiano.

Ahora bien, en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la CGN señala que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En dicho procedimiento también se establece que las entidades deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Así las cosas, si en el manual de administración de los bienes de la entidad, se establecen asuntos de carácter contable, como por ejemplo la baja en cuentas de los bienes o elementos de los estados financieros, para ese efecto se deberá atender también a la regulación contable expedida por la CGN sobre tal baja en cuentas.

Pregunta 6

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público,

la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la empresa para propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que un computador reconocido como propiedad, planta y equipo se encuentre totalmente inservible u obsoleto, habrá lugar a realizar su baja en cuentas dado que sobre dicho elemento ya no se espera generar beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

De igual manera, por ejemplo, tratándose de cuentas por pagar, la Norma señala que se reconocerán como tales las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; por lo cual, en caso de que una obligación reconocida como cuenta por pagar ya no pueda ser cobrada por el acreedor en atención a la prescripción o caducidad, habrá lugar a realizar su baja en cuentas dado que sobre dicha obligación ya no se espera la salida de un flujo financiero por parte de la empresa.

En consonancia con lo anterior, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, se tiene que siempre que la información financiera se encuentre afectada por activos o pasivos que hayan dejado de cumplir los requisitos para su reconocimiento, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad. De allí que la depuración contable y la realización de la baja en cuentas de las partidas que dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento deba realizarse de forma permanente por todas las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Asimismo, es preciso señalar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo o pasivo de la empresa, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, un derecho o una obligación dejó de cumplir los criterios para su reconocimiento como activo o pasivo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberán darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico tampoco cambia por este hecho.

Por último, es de precisar que la normativa expedida por la CGN que regula la depuración contable y la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros es:

1. El numeral 6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021.

Dicho marco conceptual se puede consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Marco Conceptual → En "Documentos" seleccionar la última versión o la versión requerida del Marco Conceptual y descargar.

2. El acápite de "Baja en cuentas" de la respectiva norma del activo o pasivo que se requiere dar de baja, que se encuentra en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022.

Dichas normas se pueden consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Normas → En "Documentos" seleccionar la última versión o la versión requerida de las Normas y descargar.

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

Dicho procedimiento se puede consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Procedimientos Transversales → En "Documentos" seleccionar Versión 1 (05-05-2016) de Evaluación del control interno contable y descargar.

CONCEPTO No. 20231120028891 DEL 12-10-2023

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
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la devolución del componente de inversiones que no se cumplió a los usuarios por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV.

Doctora
ANGÉLICA RINCÓN ARANGURI
Jefe Oficina de Contabilidad
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038822 del 25 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio, como todas las empresas de servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado dentro de su esquema tarifario incluye una componente correspondiente al Plan de Inversiones proyectado a diez años, esto sucedió con el esquema tarifario julio 2006- junio 2016.

De acuerdo con las mesas de trabajo realizadas por la empresa y la SSPD, en revisión del cumplimiento del esquema tarifario anterior, es decir julio 2006- junio 2016, se le solicito a la empresa realizar la devolución del componente de Inversiones que no se cumplió a los usuarios, sin embargo, dentro de estas mesas existe un valor propuesto por la empresa para realizar dichas devoluciones pero no un acto administrativo o documento de SSPD en el cual se defina un valor.

De igual manera, se hace necesario comenzar a realizar el proceso de devolución de acuerdo con los requerimiento y exigencias de la SSPD, por tal razón la parte comercial de la empresa inicio el proceso de devolución tarifaria, hace más de un año, hasta donde aún existían discusiones sobre el monto ante la SSPD.

Así mismo y considerando las necesidades de inversión de la EAAV, se propuso realizar la devolución a través de una obra, para lo cual la empresa presentó un proyecto ante la SSPD y dicha propuesta aún se encuentra en evaluación por parte de la entidad de vigilancia.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que se trata de información tarifaria y por tanto financiera correspondiente a las vigencias 2006-2015, con el marco regulatorio contable anterior COLGAP, así como que corresponde a componentes del esquema tarifario de la empresa, le solicito amablemente indicar cual debe ser el proceder contable al respecto”.

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 688 de 2014 de la Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico, por la cual se establece la metodología tarifaria para las personas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado con más de 5.000 suscriptores en el área urbana, modificada por la Resolución CRA 735 de 2015, en su artículo 109 dispone:

“ARTÍCULO 109. Provisión de inversiones por no ejecución del POIR. Las personas prestadoras deberán realizar una provisión de recursos no ejecutados al cierre de cada año tarifario, que se determinará con base en la siguiente fórmula: (...)

Parágrafo. A partir del cuarto año de vigencia de la formula tarifaria definida en la presente resolución, las personas prestadoras deberán constituir un encargo fiduciario y trasladar al mismo, el saldo de la provisión constituida con el fin de continuar ejecutando las inversiones del POIR pendientes o en mora. Los costos relacionados con la apertura y administración del encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución CRA 938 de 2020, que modifica los artículos 109 y 110, adiciona el artículo 109^a a la Resolución CRA 688 de 2014 y deroga la Resolución CRA 920 de 2020, señala:

“ARTÍCULO 109. Provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR. Una vez finalizado el quinto año tarifario, y en los años subsiguientes, la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR, se determinará con base en la siguiente fórmula: (...)

Parágrafo 3. Los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR deberán ser administrados en una cuenta individual de un encargo fiduciario. En caso que el prestador cuente con un encargo fiduciario previamente constituido, podrá hacer uso de éste mediante una cuenta individual. Los costos relacionados con el encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora. (...)

ARTÍCULO 109A. Destinación de los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR disponibles en el encargo fiduciario. Cuando posteriormente al cálculo del saldo del encargo fiduciario de los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR, atendiendo a lo dispuesto en el párrafo 5 del artículo 109 de la presente resolución, la persona prestadora ejecute una inversión pendiente del POIR actualizado, podrá actualizar dicho saldo para descontar el valor correspondiente a la provisión de esa inversión al año p anterior”.

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, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

80. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa

debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

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” (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 332 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

25. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

25.3. Reconocimiento

25. 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

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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" (Subrayado fuera del texto).

El Instructivo 002 de 2014, sobre las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señalaba:

“1.2.2 Cuenta por pagar

De acuerdo al nuevo marco normativo, las cuentas por pagar son obligaciones contractuales adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera a futuro la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento”.

CONCLUSIONES

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público señala que los ingresos corresponden a los incrementos en los beneficios económicos obtenidos en el periodo contable, que dan como resultado un aumento en el patrimonio de la Empresa y se reconocen en la contabilidad, cuando puedan medirse con fiabilidad y se posea un grado de certidumbre suficiente de que van a ser realizados.

Por lo que, en relación con los ingresos provenientes de la tarifa de Acueducto y Alcantarillado, que incluye en sus componentes el correspondiente a inversión, se debe identificar los recursos relacionados con la remuneración por la prestación del servicio que efectivamente constituya un ingreso para la Empresa y registrarlos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

Por su parte, los recursos provenientes de la tarifa de Acueducto y Alcantarillado destinados al Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR, al no cumplir la definición de ingreso, se reconocen como un pasivo diferido hasta cuando sean ejecutadas las obras, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Dicho pasivo se cancelará con la ejecución de las inversiones planeadas, reconociendo el ingreso correspondiente.

Ahora bien, tratándose de hechos económicos relacionados con el esquema tarifario de julio de 2006 a junio de 2016, cuando se efectuó la transición al nuevo marco normativo, la empresa debió reconocer el pasivo asociado a los recursos del Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR por las obras no ejecutadas, en la medida que existía la obligación para la empresa, atendiendo lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2014, y con posterioridad, efectuar los registros contables señalados en párrafos anteriores.

En ese sentido, si la empresa no efectuó el reconocimiento del pasivo haciéndose necesario la devolución de los recursos, corregirá el error en el periodo actual mediante

un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se realizará devolución de efectivo o equivalentes de efectivo, o en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si es aprobada la entrega de obras de inversión.

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.

CONCEPTO No. 20231100029661 DEL 11-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de consignaciones recibidas sin identificación de la causa o el tercero. Depuración contable permanente y sostenible. Responsables del manejo y destinación de las consignaciones bancarias en las que no se logra identificar la causa o el tercero.

Señor
IVÁN EDUARDO TONCON

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039852 del 31 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En relación con los recursos que entran a las cuentas bancarias cuyo titular es una entidad de naturaleza pública, industrial y comercial del estado, que realiza actividades comerciales en el ramo de seguros, solicito de manera respetuosa una orientación o emisión de concepto en relación con las siguientes preguntas;

1. ¿Qué tratamiento o procedimiento contable, financiero, administrativo o jurídico debe darle la entidad a los dineros que por diferentes razones entran a los bancos, pero que no se logra identificar la causa o su titular?
2. ¿Puede la entidad apropiarse de los recursos que ingresan a Bancos, pero se desconoce el concepto o titular, en caso afirmativo cuál es el tratamiento contable, administrativo o jurídico?
3. ¿Si se identifica el titular, pero a pesar de los requerimientos para que gestione la devolución o aclare el motivo de pago no realiza el trámite, ¿cuál es el tratamiento contable y financiero de estos recursos?
4. ¿Quién es el principal funcionario o área responsable en adoptar las decisiones en relación con el manejo y destinación de los dineros que entran a los bancos, pero que no se logra identificar -conciliar- la causa o su titular?”

Se indagó respecto al tipo de empresa a la que hace referencia en su consulta para determinar el marco normativo aplicable, a través de correos remitidos los días 29 de septiembre, 2 de octubre y 3 de octubre, sin recibir una respuesta concreta al interrogante.

CONSIDERACIONES

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

“6.1.2. Pasivos

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

(...)

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

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

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, indica:

“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.

(...)

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

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de

Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(...)

3.2.2. 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.

(...)

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.

(...)

3.2.9.1. 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.

(...)

3.2.15. 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” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Considerando que el consultante no indico el tipo de empresa a la que hace referencia en su requerimiento para determinar el marco normativo aplicable, se da respuesta a la solicitud asumiendo que es una empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público.

PREGUNTAS 1 y 2. ¿Qué tratamiento o procedimiento contable, financiero, administrativo o jurídico debe darle la entidad a los dineros que por diferentes razones entran a los bancos, pero que no se logra identificar la causa o su titular?
¿Puede la entidad apropiarse de los recursos que ingresan a Bancos, pero se desconoce el concepto o titular, en caso afirmativo cuál es el tratamiento contable, administrativo o jurídico?

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

Por otro lado, de acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, para garantizar razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel la entidad debe contar con un sistema de control interno, por lo cual es la empresa la responsable de determinar los procedimientos administrativos que permitan la identificación de los terceros de manera que puedan disponer de la información correcta desde su origen.

En cuanto al tratamiento contable de las consignaciones en las cuales no es posible identificar el concepto o su titular, la empresa debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Si luego se establece que la consignación corresponde al pago de un derecho anteriormente reconocido, una vez identificado el derecho y el tercero, la empresa debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS

A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si no es posible identificar al tercero titular de los recursos consignados, y ha prescrito su derecho a cobro, la empresa dará de baja el pasivo mediante un debito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, acreditará la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS, y revelará en notas a los estados financieros la información pertinente.

PREGUNTA 3. ¿Si se identifica el titular, pero a pesar de los requerimientos para que gestione la devolución o aclare el motivo de pago no realiza el trámite, ¿cuál es el tratamiento contable y financiero de estos recursos?

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, los entes contables públicos deben contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera, las cuales deben estar 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.

En ese sentido, si la información financiera de la entidad no refleja su realidad económica, se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, para evitar que la información financiera revele situaciones como valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad.

De esta manera, será la empresa la encargada de definir las políticas y procedimientos administrativos propios y deberá adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se siga presentando acumulación de partidas que posteriormente pueden representar problemas de confiabilidad en la información contable.

En cuanto al reconocimiento contable de esta situación, en caso de que aún identificado el tercero titular de los recursos consignados ha prescrito su derecho a cobro, la empresa dará de baja el pasivo aplicando el tratamiento contable descrito anteriormente.

PREGUNTA 4. ¿Quién es el principal funcionario o área responsable en adoptar las decisiones en relación con el manejo y destinación de los dineros que entran a los bancos, pero que no se logra identificar -conciliar- la causa o su titular?"

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, 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, así como otros manuales en los cuales 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, como los

manuales de funciones, por lo cual es la entidad quien debe determinar el funcionario o área responsable en relación con el manejo y destinación de las consignaciones bancarias en las que no se puede determinar su causa titular.

Dicho procedimiento también establece que el proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual todas las áreas de la empresa 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.

CONCEPTO No. 20231100036451 DEL 27-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las sentencias ejecutoriadas que no cuentan con respaldo presupuestal.

Doctor
MAURICIO ANTONIO JIMÉNEZ CASTELBLANCO
Dirección financiera
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100042682 del 19 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:

“Tratamiento contable de las sentencias ejecutoriadas las cuales en estados financieros se tienen registradas en la cuenta 27 PROVISIONES, a valor de histórico de la última calificación realizada por el área jurídica en el aplicativo SISPROJ y que a la fecha no se han reconocido como cuenta por pagar ya que no cuenta con respaldo presupuestal.

La Subred Integrada de Servicios de Salud sur occidente ESE, reconoce en sus Estados Financieros las sentencias, de acuerdo con la norma (Resolución 082 del 02 de junio del 2021) valores que se registran mensualmente como una obligación contingente en la cuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Teniendo en cuenta que el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales en mención establece que con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria la entidad debe registrar el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar, pero que a la fecha la entidad no cuenta con apropiación

presupuestal para el reconocimiento de la obligación, por lo cual la provisión sigue reflejando el saldo registrado en sisproj con la última evaluación realizada por el área jurídica.

Por lo anterior, estas sentencias ejecutoriadas que no tiene respaldo presupuestal y no representan una Cuenta por Pagar para Presupuesto ni para el área de cuenta por pagar, pero si un Pasivo para Contabilidad generando diferencias entre las áreas gestoras en los reportes mensualizados de la circular 016 (FT004) de la Supersalud y sivicof (CB018) la cual debe cruzar con los saldos de las cuentas por pagar de los en los Estados Financieros.

¿La pregunta es si la entidad en el área contable debe reconocer la cuenta por pagar en sus Estados Financieros sin tener respaldo presupuestal, requisito indispensable para que el área generadora constituya la cuenta por pagar?”

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

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

4.3. Corrección de errores

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

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

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

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente

información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

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

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 082 de 2021, establece:

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

(...)

2.5. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

(...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que el objetivo de la información financiera de propósito general está orientado a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios, por lo que deberá elaborarse conforme a lo definido en el Marco Conceptual y en las Normas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administran Ahorro del Público, con independencia de las diferencias que puedan surgir con los informes presupuestales.

Así las cosas, el principio del Devengo definido en el Marco Conceptual señala que la empresa debe reconocer los hechos económicos en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Además, define los pasivos como una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

En consecuencia, la E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente deberá tener en cuenta lo mencionado anteriormente y lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias. Por lo tanto, con la liquidación de la sentencia definitiva, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar y no como una provisión, dado que la empresa no tiene incertidumbre sobre la cuantía y el vencimiento de la obligación y para cancelarla deberá desprenderse de efectivo o equivalentes al efectivo.

Adicionalmente, si la empresa no realizó el registro de las sentencias definitivas conforme a lo descrito, debe corregir el error aplicando 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, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar, usando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-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.

CONCEPTO No. 20231120036701 DEL 08-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reexpresión de estados financieros cuando se presentan errores en periodos anteriores Deterioro de cuentas por cobrar con afectación negativa en el patrimonio de la empresa

Doctor
JOSÉ LEONICIO ÁLVAREZ LÓPEZ
 Contratista
 ESE Hospital San Vicente de Paul de Santa Rosa de Cabal
 Dos Quebradas, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010040312 del 3 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:

“Nuestra entidad es la Empresa Social del Estado Hospital San Vicente de Paul de Santa Rosa de cabal, que al cierre del año 2022, debió reconocer en la información financiera valores de importancia relativa, sobre la provisión para demandas e impuesto predial, sobre hechos ocurridos en vigencias anteriores a la antes registrada, dicho reconocimiento fue realizado, contra el Estado de Actividad Económica Social y Ambiental de la vigencia 2022, afectando por supuesto los resultados y la gestión de esta vigencia, por ello queremos consultar cuál es la metodología para realizar la reexpresión de los estados financieros, realizando el devengo de estas provisiones afectando resultados de ejercicios anteriores en la cuenta de patrimonio en la parte que corresponda a periodos anteriores y únicamente afectar el resultado de la vigencia 2022 con las obligaciones que correspondan a este periodo.

De la misma manera en la actualidad existen unas EAPBs Entidades de Planes de Beneficios, que ya fueron liquidadas y decretadas inexistentes como es el caso de CAFESALUD EPS y otras que fueron intervenidas y por supuesto liquidadas, las cuentas por cobrar por servicios de salud prestados a estas aseguradoras superan los 6000 Millones de pesos, por supuesto que la entidad se presentó para hacer parte de la

masa de acreencias, pero de acuerdo al manual de políticas contables de la entidad, la cartera mayor a 360 días se debe deteriorar al 50% del valor reconocido en la información financiera, no obstante esta situación sino se evalúa puede afectar los indicadores de habilitación establecidos en la resolución 3100 del año 2019 en lo que compete a la suficiencia patrimonial establecida en el artículo 8.2.1. de la normas referida y cuyo indicador establece que El patrimonio total se encuentre por encima del 50% del valor del capital o aportes sociales según corresponda y de acuerdo a la naturaleza de la IPS, lo anterior afecta el patrimonio de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual 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 212 de 2021, establece:

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

(...)

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.

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

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

25. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y

aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos”.

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 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la empresa 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 empresa espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, 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 empresa espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

8. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia

el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro previamente reconocido.

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

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

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

11. Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de las tasas de deterioro esperadas definidas en la matriz de deterioro por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar. Las tasas de deterioro esperadas corresponden a los porcentajes de incumplimiento promedio por edades de las cuentas por cobrar.

12. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado.

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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

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 del resultado integral del periodo contable; c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable; d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable; e) las notas a los estados financieros; y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus 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

(...)

1.3.7. Estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo

68. El estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo presenta en forma clasificada, resumida y consistente, los efectos que se generan por la aplicación retroactiva de un cambio en una política contable, la reexpresión retroactiva por la corrección de un error o la reclasificación de una partida.

1.3.7.1. Presentación

69. La empresa presentará en el estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo, la información correspondiente al cierre del periodo actual, al cierre del periodo anterior reexpresado y al inicio del periodo anterior reexpresado.

(...)

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

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, son errores 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.

Para la corrección de errores, la empresa ajustará el valor de las partidas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, que se vieron afectadas por estos, con independencia de su materialidad.

Ahora bien, cuando se trata de errores del periodo corriente descubiertos en el mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros impactando el resultado del periodo. Si corresponden a errores de periodos anteriores se afectará las partidas de activos y pasivos y, como contrapartida, se utilizará la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES; por lo que, 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.

Atendiendo a su consulta, cuando se presenten errores de periodos anteriores la empresa evaluará la materialidad del error, en tanto que los errores que sean materiales, conllevarán a la reexpresión de estados financieros de manera retroactiva de la información comparativa afectada por el error.

Para ello, a efectos de la presentación, dado que los estados financieros se presentan de forma comparativa con el periodo inmediatamente anterior, deberá incluirse la información del periodo anterior como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Sin embargo, 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. Para ello, se presentará en el estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo, la información correspondiente al cierre del periodo actual, al cierre del periodo anterior reexpresado y al inicio del periodo anterior reexpresado.

Con respecto a su segunda inquietud, es preciso señalar que, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Posteriormente, estas cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. Este deterioro corresponderá a la estimación de las pérdidas crediticias esperadas, que podrá realizarse de manera individual o de manera colectiva.

En consecuencia, las cuentas por cobrar que menciona en su consulta han debido ser objeto de deterioro. Cuando se trate de la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar de manera individual, la empresa medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas, entendidas como el promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. Por tanto, 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 empresa espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, 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 empresa espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

Así mismo, cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la empresa 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, siempre y cuando las cuentas por cobrar compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de las tasas de deterioro esperadas definidas en la matriz de deterioro por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar. Las tasas de deterioro esperadas corresponden a los porcentajes de incumplimiento promedio por edades de las cuentas por cobrar.

En todo caso, el deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo.

Ahora bien, según la característica fundamental de Representación fiel, la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo. Al respecto, 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.

En este sentido, es preciso señalar que con independencia de que el deterioro del valor de las cuentas por cobrar conlleve a una afectación en el patrimonio de la empresa, lo que adicionalmente impacta los indicadores de habilitación, mencionados en su consulta, los hechos económicos deben presentarse de forma completa, neutral y libre de error significativo, esto es que se refleje la realidad económica de la empresa.

No obstante lo mencionado anteriormente, es pertinente evaluar si frente a las cuentas por cobrar objeto de consulta, habrá lugar a la baja en cuentas si, entre otras circunstancias, estas representan 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 empresa; o v) se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

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

CONCEPTO No. 20231100037161 DEL 02-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Arrendamientos Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes adquiridos bajo la figura de un contrato de arrendamiento financiero

Doctora
MARÍA MARCELA ARRIOLA SALGADO
Gerente
E.S.E. Hospital San Jerónimo de Montería
Montería, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100043272 del 20 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:

“La E.S.E. Hospital San Jerónimo de Montería, en vigencias anteriores firmó contrato con una empresa de servicios públicos bajo la modalidad de Contrato para la prestación de servicios de telecomunicaciones PDTI (Puesto De Trabajo Inteligente), según plazos pactados y cobros mensuales por la prestación del servicio que incorporaba un computador, el cual pasaba a ser propiedad de la E.S.E, si cancelaba una cuota adicional por la prestación de servicios y aceptaba equipos a través de una carta de transferencia.

Actualmente, la entidad canceló la cuota adicional para la aceptación de los equipos, configurado y registrado como un gasto, sin reconocer el ingreso de los activos fijos.

¿Teniendo en cuenta lo anterior, como debería reconocerse contablemente el ingreso de los equipos?”

A través de correo electrónico del 23 de octubre de 2023, se solicitó la siguiente aclaración: ¿Los hechos se dieron en esta vigencia o en vigencias pasadas? y ¿El contrato es un arrendamiento financiero? A lo cual el Doctor Alexis Manuel Navarro Estrada, Profesional Universitario – Contador de la ESE San Jerónimo, indica:

“Los hechos económicos vienen desde la vigencia 2022 y actualmente se está dando la situación.

No es una figura de arrendamiento financiero o leasing. Se trata de un servicio tecnológico denominado PDTI (Puesto de trabajo Inteligente) que incluye el servicio de internet más el equipo actualizado y licenciado que te garantiza un servicio integral con soporte técnico, cancelado en cuotas mensuales (12, 24 y 36 meses), además si vencido el tiempo pactado en el contrato (12, 24 y 36 meses), deseas que los equipos sean propiedad de la institución, cancelas una cuota adicional (cuota 12, 25 o 37) y mediante una carta de transferencia de equipos se da por aceptado los equipos de computación y comunicación”.

CONSIDERACIONES

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.4. 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”.

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 mediante las resoluciones 332 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

13. ARRENDAMIENTOS

1. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

(...)

13.1. Clasificación

4. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;

c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);

d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del valor residual recaen sobre el arrendatario; y

h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

(...)

13.2. Arrendamientos financieros

(...)

13.2.2. Contabilización para el arrendatario

13.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

13.2.2.2. Medición inicial

24. El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor razonable del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor razonable no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual

garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor razonable del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

(...)

13.2.2.3. Medición posterior

29. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos financieros y la reducción del préstamo por pagar. Los gastos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyan el plazo del arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos contingentes que realice al arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

(...)

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

(...)

4.POLITICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCION DE ERRORES.

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con el principio de Esencia sobre forma el cual establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se registran atendiendo a su esencia económica, la cual prima sobre la forma legal que da origen a estos, el reconocimiento contable de los contratos y convenios, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que realice la empresa a los hechos económicos que se derivan del acto jurídico.

Por lo anterior, le corresponde a la empresa revisar el contrato de prestación de servicios de telecomunicaciones PDTI (Puesto De Trabajo Inteligente), a fin de precisar si el hecho económico de la adquisición del activo está enmarcado dentro de un contrato de arrendamiento financiero y, de ser así, aplicar para su reconocimiento y medición la Norma de arrendamientos, transcrita en las consideraciones de este documento.

Ahora bien, si por esencia económica el contrato es un contrato de arrendamiento financiero, la ESE en calidad de arrendataria, ha debido incorporar el bien como activo en su información financiera mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta “Arrendamiento financiero” de la cuenta que corresponda del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Posteriormente, los bienes se han debido medir atendiendo lo dispuesto en las normas aplicables, esto es, si se clasifican como propiedades, planta y equipo, la medición posterior será por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por su parte, las cuotas del arrendamiento han debido dividirse en dos partes que representan i) los gastos financieros que se distribuirán entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato, y ii) la reducción del préstamo por pagar, de conformidad con la Norma de arrendamientos.

De acuerdo con lo anterior, si la ESE no reconoció el bien adquirido mediante el contrato de prestación de servicios de telecomunicaciones PDTI, deberá corregir el error aplicando lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual debitará en el periodo actual la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Además, deberá calcular y reconocer en la información financiera la depreciación y el deterioro, si es del caso.

Igualmente, 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.

CONCEPTO No. 20231100040571 DEL 23-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la reserva legal

Doctor
 ÓSCAR MAURICIO RIVERA GIRALDO
 Gerente (E)
 Ingeniería Desarrollo y Administración de Manizales S.A. E.S.P
 Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045972 del 09 de octubre de 2023, trasladada a esta entidad por la Auditoría General de la República, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de 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. Teniendo en cuenta que los artículos 451 1 y 452 2 del CÓDIGO DE COMERCIO, en concordancia con el CONCEPTO CONTABLE emitido por la Superintendencia de Sociedades ‘OFICIO 115-021966 DEL 22 DE MARZO DE 2019’, ¿Cuál debe ser la fecha de causación y registro de la RESERVA LEGAL en la SOCIEDAD ANÓNIMA, de conformidad con el artículo 452 del Código de Comercio? ¿el 31 de Diciembre del año en el cual se presenta la utilidad? ¿En el mes correspondiente que se aprueba por el máximo órgano social la utilidad generada del año inmediatamente anterior?

(...)

3. Si la aprobación de los Estados Financieros se realiza en la Asamblea Ordinaria de Accionistas realizada en el mes de Marzo del año siguiente al año en el cual se generó la utilidad, ¿corresponde a un hecho económico que debe causarse y reconocerse en la contabilidad en el mismo mes de Marzo aprobado?

4. ¿La constitución de la Reserva Legal en las sociedades anónimas depende de la aprobación de las utilidades por parte de la Asamblea de General de Accionistas u órgano de mayor jerarquía?

5. ¿La constitución de la Reserva Legal en las sociedades anónimas constituye un hecho posteriori al cierre del ejercicio o es considerado un hecho correspondiente al ejercicio de la vigencia siguiente de la causación de la utilidad?”

CONSIDERACIONES

El Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio, establece: "ARTÍCULO 151. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES - PROCEDIMIENTO ADICIONAL. No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos. Las sumas distribuidas en contravención a este artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.

Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.

PARÁGRAFO. Para todos los efectos legales se entenderá que las pérdidas afectan el capital cuando a consecuencia de las mismas se reduzca el patrimonio neto por debajo del monto de dicho capital.

(...)

ARTÍCULO 451. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA. Con sujeción a las normas generales sobre distribución de utilidades consagradas en este Libro, se repartirán entre los accionistas las utilidades aprobadas por la asamblea, justificadas por balances fidedignos y después de hechas las reservas legal, estatutaria y ocasionales, así como las apropiaciones para el pago de impuestos.

ARTÍCULO 452. RESERVA LEGAL EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA. Las sociedades anónimas constituirán una reserva legal que ascenderá por lo menos al cincuenta por ciento del capital suscrito, formada con el diez por ciento de las utilidades líquidas de cada ejercicio.

Cuando esta reserva llegue al cincuenta por ciento mencionado, la sociedad no tendrá obligación de continuar llevando a esta cuenta el diez por ciento de las utilidades líquidas. Pero si disminuyere, volverá a apropiarse el mismo diez por ciento de tales utilidades hasta cuando la reserva llegue nuevamente al límite fijado" (Subrayado fuera de texto).

El Oficio 115-021966 del 22 de marzo de 2019, de la Superintendencia de Sociedades, determina:

"Así púes, la utilidad líquida se presenta según el proyecto de utilidades repartibles (artículo 446 Numa. 2º C.Co), expresión esta que indica que son las utilidades que luego de las deducciones para la reserva legal u otras reservas establecidas en los estatutos sociales, quedan disponibles para ser o no distribuidas, decisión ésta que depende de lo que decida la asamblea general de accionistas o junta de socios, conforme a lo que establezcan los estatutos o en su defecto la ley mercantil.

Por lo expuesto, la reserva legal se causa o se reconoce en la contabilidad una vez decretada la utilidad repartible a los accionistas o socios efectuando las apropiaciones correspondientes de dicha reserva legal, estatutaria u obligatoria” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

(...)

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

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

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La empresa ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

(...)

5.2. Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste

6. Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después de este y que, por su materialidad, serán objeto de revelación.

7. Algunos de los eventos ocurridos después del periodo contable que indican condiciones surgidas después del periodo que no implican ajuste y que serán objeto de revelación debido a su materialidad son los siguientes: a) la reducción en el valor razonable de las inversiones; b) el inicio de un proceso de combinación de negocios o la disposición de una controlada; c) otras disposiciones de activos o la expropiación de activos por parte del gobierno; d) las compras o disposiciones significativas de activos; e) la ocurrencia de siniestros; f) el anuncio o comienzo de reestructuraciones; g) la decisión de la liquidación o cese de actividades de la empresa; h) las variaciones importantes en los precios de los activos o en las tasas de cambio; i) las diferencias en las tasas o leyes fiscales, aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado; j) el otorgamiento de garantías; y k) el inicio de litigios.

8. Si la empresa acuerda distribuir dividendos a los tenedores de los instrumentos de patrimonio después del periodo contable, pero antes de la fecha de autorización para su publicación, estos no supondrán una obligación presente y la empresa no los reconocerá como un pasivo al final del periodo contable. Sin embargo, serán objeto de revelación en las notas a los estados financieros" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Preguntas 1 y 3:

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

Ahora bien, considerando que la constitución de la reserva legal y la distribución de las utilidades se efectúa sobre los estados financieros emitidos, la reserva legal se debe reconocer cuando se efectúen las apropiaciones correspondientes, ya sea en cumplimiento de disposiciones legales o por decisión de la asamblea general de accionistas o junta de socios. Lo anterior, considerando lo establecido en los artículos 151, 451 y 452 del Código de Comercio, los cuales regulan el proceso de constitución de la reserva legal, la distribución de utilidades y su aprobación por parte de la asamblea de accionistas o órgano equivalente; y en lo indicado en el Oficio 115-021966 del 22 de marzo de 2019 de la Superintendencia de Sociedades.

En consecuencia, la empresa no deberá abrir los estados financieros del periodo contable sobre el que apropie la reserva legal y distribuya las utilidades para registrar estos conceptos, ni solicitar la reapertura del CHIP para el reporte de la información financiera a la CGN.

Pregunta 4:

Según el artículo 452 del Código de Comercio, la reserva legal se constituirá de manera obligatoria con el diez por ciento de las utilidades líquidas de cada ejercicio hasta llegar al cincuenta por ciento del capital suscrito en la empresa, una vez se alcance este límite, será potestativo por parte de la sociedad continuar incrementando o no esta reserva. No obstante, si la reserva legal llegase a disminuir por debajo del límite establecido, deberá apropiarse el mismo diez por ciento de tales utilidades hasta cuando la reserva llegue nuevamente al límite fijado.

Pregunta 5:

Teniendo en cuenta que la reserva legal se constituye sobre los estados financieros emitidos y la aprobación de estos se realiza por el máximo órgano en el periodo siguiente a la fecha de corte de los estados financieros, este no es un hecho ocurrido después del periodo contable que implique ajuste, ya que no proporciona evidencias de condiciones existentes al final de dicho periodo.

Ahora bien, la constitución de la reserva legal puede ser objeto de revelación como un hecho ocurrido después del periodo contable que no implica ajuste, si es material y la entidad la constituye antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100040651 DEL 23-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento del menor valor a pagar en contratos de prestación de servicios a causa de incumplimientos por parte del contratista

Doctora
MAGDA MERCEDES ARÉVALO ROJAS
Directora
Dirección de Contabilidad
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046142 del 9 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:

“La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá E.S.P., adopta por medio de la Resolución 1044 de 2021 el Manual de Contratación (...)

(...)

(...) la Sección II, Mora y atrasos contractuales indica:

Artículo 43. DESCUENTOS: En los contratos celebrados por la EAAB-ESP se estipulará una cláusula de descuentos, de conformidad con las siguientes reglas:

Con la celebración del contrato el contratista acepta la estipulación de la cláusula de descuentos. En el evento que el contratista incurra en hechos generadores de descuento contractual, éstos serán dados a conocer por el supervisor o interventor, según el caso, mediante comunicación enviada a la dirección de correo electrónico registrada en la propuesta, o en su defecto a la dirección de correo electrónico de notificación judicial registrada en Cámara de Comercio.

Adicionalmente, en la mencionada comunicación se le informará al contratista el valor del descuento y se le concederá un término de cinco (5) días hábiles, contados a partir

del día siguiente a la fecha de recibo de la comunicación, para que se pronuncie sobre los hechos generadores de descuento.

Si el contratista no da respuesta dentro del plazo anterior, o su respuesta no es satisfactoria, el supervisor o interventor procederá a realizar el descuento de cualquier suma que se le adeude, si la hay; de no haberla, se solicitará que la pague voluntariamente, y de no hacerlo, se procederá a hacer efectivo el amparo de cumplimiento del contrato o a su cobro por la vía judicial.

En ningún caso la aplicación de descuentos será entendida por el contratista como liberatoria o atenuante de cualquiera de las obligaciones adquiridas en virtud del contrato.

En el evento en que el valor de los descuentos exceda el 10% del valor total del contrato, se entenderá que el contratista incurrió en causal de incumplimiento definitivo del contrato. En consecuencia, se constituirá causal de terminación o resolución del contrato, en los términos del artículo 1546 del Código Civil. En los estudios previos se deberá incluir el plan de descuentos que resulte aplicable a la contratación.

Parágrafo. El anterior procedimiento y condiciones no aplicarán en los contratos de concesión o contratos que vinculen capital privado para la construcción, operación y/o mantenimiento de infraestructura, en los cuales los esquemas de descuentos, deducciones e incentivos serán establecidos considerando las características particulares de la estructura contractual y del proyecto.

Artículo 44. CLÁUSULA PENAL PECUNIARIA Y EXIGIBILIDAD DE LAS GARANTÍAS: Cuando la mora o atraso de obligaciones contractuales llegue al 10% de "descuentos" del valor total del contrato, será una de las causales de incumplimiento definitivo y de terminación anticipada del contrato, en los términos del artículo 1546 del Código Civil.

El incumplimiento definitivo del contrato conllevará a la aplicación de la cláusula penal pecuniaria, y de la efectividad de las garantías contractuales. Para tales fines se aplicará el siguiente procedimiento:

a) Dentro de los (15) días hábiles siguientes al hecho que da origen a un incumplimiento contractual, el interventor o supervisor del contrato requerirá al contratista por escrito, para que cumpla con los términos del contrato y/o rinda su versión sobre los hechos que se le endilgan. El requerimiento contendrá como mínimo la relación de los hechos que constituyen el incumplimiento y las pruebas en que se fundamenta. Copia del mismo se enviará a la compañía de seguros que ampara el cumplimiento del contrato, para su conocimiento, mediante oficio suscrito por el interventor o supervisor y gerente de área, según corresponda.

b) Dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su recibo el contratista tendrá la oportunidad de responder el requerimiento y pronunciarse sobre el mismo, mediante

escrito dirigido al interventor o supervisor, acompañado de las pruebas que estime pertinentes.

c) Si dentro del término señalado en el numeral anterior el contratista se aviene a cumplir con sus obligaciones contractuales y el incumplimiento a lo observado se subsana, siempre y cuando sea procedente contractualmente, se suscribirá un acta por parte del contratista, el ordenador del gasto y el interventor o supervisor, donde se dejarán las constancias del caso. Copia del acta se enviará a la compañía de seguros garante del contrato, mediante oficio suscrito por el interventor o supervisor y el ordenador del gasto.

d) Presentado o no por el contratista el escrito al que se refiere el literal b) del presente artículo, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del término allí señalado, el interventor o supervisor del contrato elaborará un informe de evaluación contractual, en el que indicará razonadamente si acepta o no los argumentos presentados por el contratista, y si en su concepto subsiste o no el incumplimiento.

(...)

e) El ordenador del gasto revisará y avalará el informe de evaluación contractual presentado por el interventor y/o supervisor, y remitirá al Gerente Jurídico, el informe junto con los documentos y pruebas que lo soportan.

f) El Gerente Jurídico decidirá respecto de la gestión de las medidas solicitadas e inicio de las acciones ante el juez del contrato o a la autoridad que sea competente a más tardar dentro de los tres (3) meses siguientes al recibo en debida forma del informe de evaluación contractual, en caso de complejidad el término se podrá ampliar hasta por seis (6) meses.

(...)

Ahora bien, estos 'descuentos' por su esencia, se pueden asimilar a las multas y sanciones a causa de los posibles incumplimientos que el contratista pueda materializar en la ejecución de las obligaciones pactadas, ya que no se originan por parte del contratista como un incentivo hacia el comprador (EAAB), sino que se generan como una forma de penalización por su mora o atraso.

De forma adicional, los mismos se materializan no en el momento de la compra, sino en un momento posterior, en donde el supervisor del contrato indica que se han incumplido obligaciones contractuales a través de un oficio, situación que incluso puede darse en una vigencia diferente a la fecha de la firma del contrato.

Es importante resaltar además que, de acuerdo al manual de contratación, el contratista acepta de forma clara, con la firma del contrato, que pueden surtir estos descuentos a causa de su mora o atraso en el cumplimiento de sus obligaciones.

De acuerdo a esta contextualización, nos gustaría poder establecer una mesa de trabajo en la que se pueda dar lineamiento con respecto a:

1. ¿Cuál sería el tratamiento contable de estos 'descuentos' originados por moras o atrasos contractuales?

¿Debería la EAAB ESP reconocer un pasivo asociado a la posible reclamación del contratista por los menores valores pagados a causa del 'descuento' y posteriormente reconocer un ingreso con la liquidación del contrato en donde el contratista acepta el 'castigo' efectuado previamente por su incumplimiento?

¿Se reconocería ese 'descuento' como un menor valor de los bienes o servicios adquiridos o como un ingreso?"

CONSIDERACIONES

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

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

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

75. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la empresa. La certidumbre correspondiente 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

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

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

81. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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; (...).

84. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento 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 de los beneficios económicos futuros” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTAS 1 Y 3. ¿Cuál sería el tratamiento contable de estos 'descuentos' originados por moras o atrasos contractuales? ¿Se reconocería ese 'descuento' como un menor valor de los bienes o servicios adquiridos o como un ingreso?

De acuerdo con el principio de Devengo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Así mismo el Marco Conceptual establece que para reconocer un hecho económico, además de cumplir la definición de los elementos de los estados financieros, una partida debe medirse de manera fiable. Para el caso de los ingresos, se reconocen como tales los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de incrementos del valor de los activos, o como decrementos del valor de los pasivos, lo cual implica que simultáneamente a su reconocimiento se debe afectar bien sea el activo o el pasivo.

En ese sentido se observa que la aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento de los beneficios económicos futuros.

Ahora bien, el Manual de Contratación de la EAAB ESP indica en su artículo 43 el debido proceso relacionado con la cláusula de descuentos dispuesta en los contratos celebrados con los contratistas, indicando que cuando suceda dicha situación el supervisor o interventor deberá darla a conocer al contratista mediante correo electrónico, donde le indicará el valor del descuento que se le aplicará y se le concederá un término de 5 días hábiles para que se pronuncie al respecto. Si el contratista no responde o su respuesta no es satisfactoria se procederá a realizar el descuento de la suma adeudada o se le solicitará el pago voluntario.

Teniendo en cuenta el procedimiento descrito anteriormente se pueden dar las siguientes situaciones:

- Cuando el contratista pasa su cuenta de cobro previa disminución del descuento, la EAAB reconocerá el gasto o el activo por dicho valor.
- Cuando el contratista pasa su cuenta de cobro sin considerar el descuento, dando lugar al reconocimiento de un gasto o un activo por parte de la EAAB, y posteriormente surge el derecho de la EAAB a hacer el descuento:

i) la entidad debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o disminuirá el pasivo, si no ha sido cancelado el valor

al contratista; y acreditará la subcuenta y cuenta del activo reconocido o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el reconocimiento del gasto se realizó en el periodo contable anterior.

ii) la entidad debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR o disminuirá el pasivo, si no ha sido cancelado el valor al contratista, y acreditará la subcuenta y cuenta del activo reconocido o la subcuenta del gasto si este se reconoció en el mismo periodo contable.

PREGUNTA 2 ¿Debería la EAAB ESP reconocer un pasivo asociado a la posible reclamación del contratista por los menores valores pagados a causa del 'descuento' y posteriormente reconocer un ingreso con la liquidación del contrato en donde el contratista acepta el 'castigo' efectuado previamente por su incumplimiento?

El Marco Conceptual define al pasivo como una obligación presente con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Asimismo, como se mencionó anteriormente, para reconocer una partida de los estados financieros, además de cumplir la definición de los elementos, debe existir la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad. Esa probabilidad hace referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la empresa.

En ese sentido, para el caso de la EAAB no existe una obligación presente frente a la cual deba desprenderse de recursos económicos por lo cual no hay lugar al reconocimiento de un pasivo asociado a la posible reclamación del contratista por los menores valores pagados a causa del descuento.

CONCEPTO No. 20231100041941 DEL 30-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento del deterioro y de la baja en cuentas de cuentas por cobrar. Baja en cuentas de cuentas por pagar. Corrección de errores por hechos económicos no reconocidos en periodos contables anteriores.

Doctora
MARTHA NELLY CEBALLOS
Jefe de Contabilidad
Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010047482 del 19 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:

“(…)

1. Savia Salud EPS en el desarrollo de su actividad misional, es la entidad responsable del pago por la prestación de servicios de salud a su población afiliada, en los términos del literal b del artículo 3 del Decreto 4747 de 2007. En este sentido, la relación con los prestadores de servicios de salud, independientemente de la existencia o no de un contrato, debe sujetarse a lo establecido en el citado Decreto, la Resolución 3047 de 2008 (todo su clausulado), el decreto 441 de 2022 (todo su clausulado) y las normas y principios generales del Derecho que se relacionan Constitucional, civil y comercialmente con la actividad.

2. Los prestadores de servicios de salud radican constantemente facturas en cumplimiento de la ley 1231 de 2008 y los requisitos especiales de las facturas de salud contenidos en la sección 4 del decreto 441 de 2022, y en el artículo 12 de la

Resolución 3047 de 2008. Estas facturas ingresan al aplicativo misional de la EPS para surtir el trámite de auditoría de la cuenta médica que es requisito legal para el pago de acuerdo con la sección 5 del citado Decreto 441 de 2022.

3. En el trámite de las facturas de servicios de salud, en atención al flujo de recursos de la seguridad social, se presentan situaciones en las que transcurren más de tres años desde la fecha de vencimiento de las facturas y no es interrumpida la prescripción por parte del prestados en los términos del artículo 94 del Código General del Proceso.

4. En los registros contables de Savia Salud EPS se tienen facturas de servicios de salud cuyo vencimiento ocurrió hace más de tres (3) años, y a la fecha no se identifican en las bases de datos de la Subgerencia Financiera, en el sistema de Gestión Documental o en las bases de datos de procesos judiciales de la EPS, registros de requerimientos de cobro ni demandas radicadas que pretendan su pago y que en efecto hayan interrumpido efectivamente la prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94 del Código General del Proceso.

Con base en las anteriores consideraciones se eleva la siguiente solicitud de información (...).

1. ¿Es posible aplicar deterioro contable a las facturas de servicios de salud que cobran servicios PBS y han sido radicadas a la entidad deudora hace más de tres años sin que haya sido interrumpida la prescripción de la factura como título valor en los términos del artículo 94 del Código General del proceso?

2. ¿Qué sucede con las facturas glosadas cuyos requisitos el prestador no ha subsanado, a pesar de que la EPS ha solicitado al acreedor en reiteradas ocasiones para que ejerza actividades que permitan proceder con el pago?

3. ¿Es posible que una IPS anule una factura expedida en una vigencia anterior ya declarada en el cierre contable del año, y expida nuevamente la factura con fecha vigente cobrando servicios PBS prestados en años anteriores?"

Mediante llamada telefónica del 20 de noviembre, el consultante agrega la siguiente información:

1. Respecto a la primera pregunta, la entidad hace referencia a unos recursos adeudados por parte de otras EPS a Savia Salud EPS. Frente a esto la entidad evidencia varios casos remitidos a comité técnico, en donde se efectuó el correspondiente cobro, sin embargo, el deudor no ha cumplido con su obligación puesto que entró en proceso de liquidación o administración forzosa, lo cual es un indicio de que no es probable que los recursos fluyan a la entidad. Por lo anterior el comité y la contraloría con funciones de revisoría han recomendado deteriorar aceleradamente estas cuentas por cobrar tras agotar toda la vía judicial.

2. En cuanto a la segunda pregunta el consultante indica que las facturas a que hace referencia son aquellas emitidas por el prestador de servicios de salud y remitidas a la EPS para su respectivo pago. Teniendo en cuenta que dichas facturas son objeto de

auditoría y por lo tanto algunas quedan con glosas, hasta que estas no queden subsanadas no se pagan, de manera que la entidad ha solicitado en reiteradas ocasiones a la IPS realizar la revisión correspondiente.

Dado que el prestador del servicio de salud no ha realizado la gestión necesaria para que la EPS realice el pago y tampoco ha reportado dichas acreencias a la Superintendencia de salud, la entidad solicita orientación respecto al tratamiento contable que debe aplicar al pasivo que tiene reconocido a causa de las facturas glosadas mencionadas anteriormente.

3. Sobre la última pregunta, la entidad indica que en vigencias anteriores una IPS emitió las respectivas facturas cobrando a la EPS los servicios prestados, sin embargo, debido a un mal manejo administrativo dichas facturas no fueron reconocidas en la contabilidad de la EPS. Debido a que este interrogante involucra la anulación de facturas, el consultante indica que esto ya se preguntó a la DIAN, no obstante, no hay claridad respecto al manejo contable de dicha situación.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014, actualizado por la Resolución 212 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

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

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (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 332 de 2022, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

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

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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” (subrayados fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, actualizado según la Resolución 322 de 2022, el cual aplica a las Entidades Promotoras de Salud (EPS) que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen; señala:

“4.2. Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo

(...)

4.2.1. Radicación de la factura de venta o el documento equivalente presentado por la IPS o el proveedor de servicios y tecnologías en salud ante la EPS o la EOC

(...)

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o proveedor de servicios y tecnologías en salud, o una vez surtida la auditoría, la EPS o la EOC ajustará el valor de la provisión. (...).

(...)

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la EPS o la EOC debitará la subcuenta 273212-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 248121-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2481- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor a pagar” (subrayados fuera de texto).

Por otro lado, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución No. 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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, las entidades estatales deben gestionar el recaudo de las acreencias a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por los derechos representados en las cuentas por cobrar a favor de la empresa.

Por lo anterior, los derechos que la empresa tenga reconocidos como cuentas por cobrar tendrán el tratamiento contable indicado por la Norma de cuentas por cobrar,

es decir, la empresa mantendrá reconocida la cuenta por cobrar en la subcuenta y cuenta respectiva y le aplicará los criterios definidos para la medición posterior y la baja en cuentas.

PREGUNTA 1

La Norma de cuentas por cobrar indica que en la medición posterior de este tipo de activos la empresa debe evaluar, por lo menos al final de cada periodo contable, si existe deterioro; mediante la estimación de las pérdidas crediticias esperadas, teniendo en cuenta el riesgo de incumplimiento de los pagos por parte del deudor, si se estiman de manera individual, o teniendo en cuenta los porcentajes de incumplimiento histórico promedio por edades de cartera, si se estiman de manera colectiva.

Si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar y a la estimación del deterioro, cuando haya lugar, la empresa concluye que no es posible hacer efectivos dichos derechos y, por tanto no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, estos activos dejan de cumplir con los requisitos para su reconocimiento, lo cual conlleva a su baja en cuentas.

Así pues, 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.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, no es procedente deteriorar totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá realizarse su baja en cuentas. En caso contrario, esto es, si aún existe probabilidad de flujo financiero, no deberá realizarse la baja en cuentas total de las cuentas por cobrar, sino que deberá deteriorarse.

PREGUNTA 2

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Así mismo, establece que cuando una partida deja de cumplir esta definición procederá con la baja en cuentas.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, indica en su numeral 4.2. Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo, respecto a la radicación de la factura de venta presentada por la IPS, cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o una vez surtida la auditoría, la EPS ajustará el valor de la provisión así:

-Si el valor de la provisión aumenta, la EPS debitará la subcuenta 537211-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 5372- SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 273212-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

- Si el valor de la provisión disminuye, la EPS o la EOC debitará la subcuenta 273212-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 537211-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 483190-Provisiones diversas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Una vez se termina el proceso de auditoría, y por ende se establezca con claridad el valor a pagar, la EPS debitará la subcuenta 273212-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditará la subcuenta 248121-Servicios y tecnologías en salud no financiados con la UPC ni con el presupuesto máximo de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Teniendo en cuenta lo anterior, las facturas que la EPS debe pagarle al prestador de servicios de salud deberán permanecer reconocidas en los estados financieros de la empresa por lo cual aplicará el tratamiento contable descrito anteriormente, a menos que la partida deje de cumplir la definición de pasivo dispuesta en el marco conceptual.

Para el efecto, la empresa puede efectuar la depuración de obligaciones por alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, apoyada en lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados con la depuración contable que haya emitido la empresa.

PREGUNTA 3

De acuerdo con el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. En ese

sentido las facturas emitidas por la entidad prestadora de salud con cargo a la EPS debieron reconocerse en el periodo en el cuál sucedió el hecho económico.

Si la empresa no realizó el respectivo reconocimiento deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

De acuerdo con dicho numeral los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados 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 empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20231100044261 DEL 19-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Acuerdos conjuntos
	SUBTEMA	Reconocimiento del Impuesto al Valor Agregado - IVA y del ingreso del Contrato de Colaboración Empresarial No. 255 de 2023 suscrito entre Servicios Postales Nacionales S.A.S. y DATA FILE S.A.

Doctora
MÓNICA SANDOVAL QUINCHE
Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos
Servicios Postales Nacionales S.A.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010050782 del 02 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:

“Dentro del desarrollo de su objeto social, Servicios Postales Nacionales S.A.S realizó una alianza estratégica para la PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE APOYO A LA GESTIÓN, ADMINISTRACIÓN INTEGRAL DE ARCHIVOS INCLUYENDO BODEGAJE, CUSTODIA Y CONSULTAS; TRANSPORTE INICIAL DE CAJAS, UBICACIÓN EN LA NUEVA BODEGA, PUNTEO DE CAJAS Y UNIDADES DOCUMENTALES; ACTUALIZACIÓN DE LA TRD; legalizado mediante Contrato de Colaboración Empresarial donde se establecen las condiciones jurídicas, técnicas y económicas, para explotar de manera conjunta este servicio. (Ver Contrato Adjunto).

(...)

Ante la situación planteada, solicitamos nos aclaren lo siguiente:

1. Servicios Postales Nacionales S.A.S, contrata con aliados para que pueda ofrecer los servicios ya mencionados, donde la Entidad optó por la modalidad de Contratos de Colaboración Empresarial (Cuentas de Participación); ¿Entendiéndose que es un servicio gravado con IVA cuál sería su causación contable según la modalidad del contrato?.

2. Servicios Postales Nacionales S.A.S (Gestor), debe reconocer el total de los ingresos? o solo el % de su participación?

3. En el entendido que el servicio de Gestión Documental es un servicio gravado con IVA, y para este caso específico, Servicios Postales Nacionales es el responsable de facturarle al cliente (Municipio de Sabaneta); es decir, nosotros facturamos el cien por ciento del IVA; cuando DATA FILE S.A. (Colaborador Oculto) nos genere la cuenta de cobro por su participación; ¿esta debe ser gravada con IVA?.

4. Teniendo en cuenta que este tipo de contrato no está amparado con un Certificado de Disponibilidad Presupuestal como se reconocerían los costos asociados a este tipo de contrato?.

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 Decreto 1625 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, señala:

“Artículo 1.6.1.4.9. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas de venta y/o documentos equivalentes deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario, si el mandatario adquiere bienes y/o servicios en cumplimiento del mandato, la factura de venta y/o documentos equivalentes deberán ser expedidos a nombre del mandatario.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser firmada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

(...)

En la factura electrónica de venta, elaborada en virtud del contrato de mandato se deberán diferenciar las operaciones del mandante de las del mandatario.

Parágrafo. Para efectos del cumplimiento de la obligación de expedir factura electrónica de venta, tanto los mandantes como los mandatarios, atenderán las fechas establecidas para su implementación por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)” (Subrayado fuera de texto).

El Contrato de Colaboración Empresarial No. 255 de 2023 suscrito entre Servicios Postales Nacionales S.A.S. y DATA FILE S.A., estipula:

“(…) consideraciones: (...)

3. EL contrato por cuentas de participación contemplado en el Art. 507 C.Co estipula: ‘La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.’

(...)

5. Por lo anterior, teniendo en cuenta que Servicios Postales Nacionales S.A.S suscribió contrato con MUNICIPIO DE SABANETA en virtud del contrato No 2933 de 2023 el cual tiene como objeto: ‘CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE APOYO A LA GESTIÓN, ADMINISTRACIÓN INTEGRAL DE ARCHIVOS INCLUYENDO BODEGAJE, CUSTODIA Y CONSULTAS; TRANSPORTE INICIAL DE CAJAS, UBICACIÓN EN LA NUEVA BODEGA, PUNTEO DE CAJAS Y UNIDADES DOCUMENTALES; ACTUALIZACIÓN DE LA TRD; PARA EL MUNICIPIO DE SABANETA’, por lo cual se tiene interés de cubrir mediante colaboración empresarial siendo este un tipo de contrato de colaboración empresarial para prestar servicios de almacenamiento y custodia.

(...)

8. Conforme a lo anterior, SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A.S, tendrá una participación del negocio en un treinta y nueve por ciento (39%) correspondiente a las actividades a su cargo, frente a un sesenta y un por ciento (61%) del COLABORADOR correspondiente a las actividades que tiene que adelantar.

En consecuencia, las partes acuerdan:

(...)

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIÓN DE LAS PARTES. – Sin perjuicio de las obligaciones previstas en otras cláusulas del presente contrato, Las partes se comprometen a:

A. OBLIGACIÓN DE SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A.S.:

1. Girar al COLABORADOR el valor de la participación de contrato dentro del término y condiciones pactadas, previa certificación de cumplimiento expedida por el supervisor del mismo.

2. Supervisar que el COLABORADOR cumpla con el objeto y obligaciones del contrato dentro del término de ejecución.

3. Suministrar de manera oportuna al COLABORADOR la información requerida para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones.

4. Convocar a las reuniones a que haya lugar para el desarrollo de las actividades inherentes al objeto del contrato.

5. Expedir las certificaciones a que haya lugar.

(...)

8. Facturar al CLIENTE los valores de los servicios objeto del presente contrato.

9. Reportar al COLABORADOR los requerimientos del CLIENTE en los eventos en los cuales deba solucionarlos por ser una de las labores o aportes a su cargo de conformidad con lo definido en el presente contrato.

10. Informar al COLABORADOR las decisiones y temas a cargo de este y que sean definidos por el supervisor del contrato.

11. Efectuar las retenciones legales y contractuales que sean aplicables a las sumas a transferir al COLABORADOR, si a ello hubiere lugar.

(...)

CLÁUSULA SEXTA. FACTURACIÓN Y RECAUDO. – Transferencia de pago: Para efectos del desarrollo del presente Contrato EL COLABORADOR confiere mandato a SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A.S., con el objeto de que esta, como mandataria, factura y recaude directamente o a través de un tercero, por cuenta EL COLABORADOR en su calidad de mandante, el valor que le corresponde a título de participación (...) (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

42. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes

al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

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

44. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

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 de texto).

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

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control

conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una empresa, sino el uso de activos y otros recursos de las empresas. Cada empresa participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos; y obtiene recursos de crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las empresas que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, la empresa que actúa como operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

El Contrato de Colaboración Empresarial No. 255 de 2023 suscrito entre Servicios Postales Nacionales S.A.S. y DATA FILE S.A. estipula en su cláusula tercera la obligación por parte de Servicios Postales Nacionales S.A. de facturar al cliente los valores de los servicios objeto del presente contrato. Además, la cláusula sexta faculta a Servicios Postales, en calidad de mandatario, para que facture por cuenta del operador conjunto Data File, siendo el mandatario quien deberá certificar el impuesto descontable, entre otros conceptos, al mandante, de conformidad con el Artículo 1.6.1.4.9. del DUR 1625 de 2016.

En este sentido, Servicios Postales Nacionales S.A. registrará el IVA generado que le corresponda en la operación por la prestación de servicios mediante un crédito en la

subcuenta 244502-Venta de servicios de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA.

Pregunta 2:

Atendiendo al Marco conceptual, Servicios Postales Nacionales S.A.S. deberá aplicar el principio de Devengo y reconocer los ingresos percibidos en el desarrollo del contrato de colaboración empresarial por su esencia económica. En consecuencia, el Contrato de Colaboración Empresarial No. 255 de 2023 se desarrolla bajo la esencia de una operación conjunta, de acuerdo con la Norma de acuerdos conjuntos; por lo tanto, Servicios Postales Nacionales S.A.S. reconocerá en sus estados financieros los ingresos de acuerdo con su participación en la operación, así como los gastos y costos relacionados, asociados a dichos ingresos.

Pregunta 3:

De conformidad 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 el asunto de proceso tributario planteado. 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, su consulta se ha trasladado a U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Pregunta 4:

El Marco Conceptual establece en el principio de Devengo 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; además, señala el principio de Asociación que los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos.

Por consiguiente, Servicios Postales Nacionales S.A. reconocerá en sus estados financieros los costos y gastos provenientes del Contrato de Colaboración Empresarial No. 255 de 2023 sobre la base de una asociación directa con los ingresos obtenidos y que cumplan con: i) ser disminuciones en los beneficios económicos futuros que se asocian con la salida o disminución del valor de los activos del contrato o con la generación o incremento del valor de los pasivos del contrato, y ii) poder medirse con fiabilidad. Lo anterior, con independencia de la existencia de un Certificado de Disponibilidad Presupuestal.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100040081 del 20-11-2023

1.2 NORMAS

1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

CONCEPTO No. 20231100008321 DEL 17-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la adquisición de bonos de carbono (Certificados de reducción o remoción de GEI)

Doctor
DARLIN MAURICIO CARRILLO MOGOLLÓN
Gerencia Financiera
Sociedad de Activos Especiales S.A.S. – SAE S.A.S.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 202300010006552 del 8 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 solicita:

“(…) como registrar la compra de bonos de carbono; SAE es una empresa de economía mixta que no cotiza en el mercado de valores y que no capta ni administra ahorro público, en el mes de enero del presente año se compraron 200 unidades de “BONOS DE CARBONO COMPRA DE ENERGIA 0% - Bonos de carbono compensación voluntaria” con el objetivo de contribuir a la mitigación del daño causado al medio ambiente por la emisión de CO₂, es de aclarar que es la primera vez que se compran estos bonos y no sabemos cómo realizar el respectivo registro contable (…)”.

CONSIDERACIONES

ENTORNO LEGAL

El artículo 175 de la Ley 1753 de 2015, Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, modificado por el artículo 17 de la Ley 2169 de 2021, por medio de la cual se impulsa el desarrollo bajo en carbono del país mediante el establecimiento de metas y medidas

mínimas en materia de carbono neutralidad y resiliencia climática y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 175. REGISTRO NACIONAL DE REDUCCIÓN DE LAS EMISIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO. Créese el Registro Nacional de Reducción de las Emisiones y Remoción de Gases de Efecto Invernadero (Renare) del cual hará parte el Registro Nacional de Programas y Proyectos de Acciones para la Reducción de las Emisiones debidas a la Deforestación y la Degradación Forestal de Colombia (REDD+). Estos serán reglamentados y administrados por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, para lo cual podrá implementar las soluciones tecnológicas que se requieran para la puesta en funcionamiento de estos Registros.

(...)

PARÁGRAFO. Los resultados de mitigación obtenidos por el Gobierno nacional en el marco de programas nacionales o territoriales de reducción de las emisiones y remoción de GEI, no podrán ser posteriormente ofertados a través de proyectos en el mercado de carbono” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, 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, en sus artículos 221 y 222, modificados por los artículos 47 y 48, respectivamente, de la Ley 2277 de 2022, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 221. IMPUESTO AL CARBONO. El impuesto nacional al carbono es un gravamen que recae sobre el contenido de carbono equivalente (CO₂eq) de todos los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados del petróleo, gas fósil y sólidos que sean usados para combustión.

El hecho generador del impuesto nacional al carbono es la venta dentro del territorio nacional, el retiro para el consumo propio, la importación para el consumo propio o la importación para la venta de combustibles fósiles.

El impuesto nacional al carbono se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. (...)

Tratándose de gas y derivados del petróleo, el sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera los combustibles fósiles del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio.

Son responsables del impuesto, tratándose de gas y derivados del petróleo, los productores y los importadores; independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador. En el caso del carbón, los sujetos pasivos y responsables del impuesto son quienes lo adquieran o utilicen para consumo propio

dentro del territorio nacional. Los responsables son quienes autoliquidarán el impuesto.

PARÁGRAFO 1o. El impuesto nacional al carbono no se causa para los sujetos pasivos que certifiquen ser carbono neutro, ya sea que la certificación sea obtenida directamente por el sujeto pasivo o a través del consumidor o usuario final, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. La no causación del impuesto nacional al carbono no podrá exceder en ningún caso el cincuenta por ciento (50%) del impuesto causado. El uso de la certificación de carbono neutro, para la no causación del impuesto al carbono, no podrá volver a ser utilizada para obtener el mismo beneficio ni ningún otro tratamiento tributario.

(...)

PARÁGRAFO 5o. El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible podrá reglamentar mecanismos de control y definir criterios técnicos para los resultados de mitigación de GEI que se utilicen para optar al mecanismo de no causación de que trata el parágrafo 1 del presente Artículo” (Subrayado fuera del texto).

En este sentido, el título 5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, establece:

“TÍTULO 5

Impuesto nacional al carbono

Artículo 1.5.5.2. Definiciones. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el presente Título y en el Título 11 de la Parte 2 de Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, 1076 de 2015, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Carbono neutro. Se entiende por carbono neutro la neutralización de las emisiones de GEI asociadas al uso del combustible sobre el cual no se causará el impuesto nacional al carbono.

Consumidor o usuario final de combustibles fósiles. Es aquel que utilice los combustibles fósiles, incluyendo todos los derivados de petróleo y todos los tipos de gas fósil que sean usados con fines energéticos, siempre que sean usados para combustión.

Declaración de verificación. Es la manifestación por escrito de una tercera parte acreditada o designada, en la que se demuestran las reducciones o remociones de gases de efecto invernadero logradas por una iniciativa de mitigación de GEI luego de una verificación. (...)

Soporte de cancelación voluntaria a favor del sujeto pasivo. Es el documento que demuestra la transferencia voluntaria de las reducciones de emisiones o remociones

de GEI que hace el consumidor o usuario final del combustible, o el titular de una iniciativa de mitigación de GEI, según sea el caso, a favor del sujeto pasivo para neutralizar las emisiones de GEI.

Sujeto pasivo que puede certificar ser carbono neutro. Es el que adquiere del productor o importador, o retira para consumo propio el combustible fósil, respecto del cual no se causa el impuesto nacional al carbono” (Subrayado fuera del texto).

REGULACIÓN CONTABLE

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 212 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.5. Costos

71. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

72. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

6.1.6. Gastos

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

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 332 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

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.

(...)

1.2. Clasificación

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

4. La categoría de valor razonable con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor razonable y que, de acuerdo con el modelo de negocio, se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 341 de 2022, define la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los activos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de gastos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

OTRAS REFERENCIAS

Frente al mercado de carbono en Colombia, la página web del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible señala:

“Mercados voluntarios

En términos generales los mercados voluntarios se caracterizan por:

- La participación es voluntaria, para responder a objetivos ambientales, principalmente asociados a la responsabilidad social corporativa o por temas reputacionales.
- Las reducciones o remociones de GEI se derivan de iniciativas de mitigación de GEI-proyectos, que se estructuran bajo estándares de carbono y metodologías voluntarias.
- En el caso de la no causación del impuesto al carbono, estas iniciativas deben cumplir con los requisitos establecidos en el Decreto 926 de 2017 y la Resolución 1447 de 2018. Es una condición necesaria para poder participar en la no causación.

Los mercados de carbono voluntarios funcionan mediante la compra y venta de unidades de carbono, que se materializan a través de lo que se conoce como el certificado de reducción o remoción de GEI, que corresponden a la reducción o remoción de una tonelada métrica de dióxido de carbono equivalente (tCO₂e).

Los certificados de carbono se generan como resultado de iniciativas enfocadas en la mitigación del cambio climático. Estas iniciativas se traducen en programas, proyectos, acciones o actividades desarrolladas a nivel nacional, regional, local y/o sectorial que tienen por objetivo la reducción de emisiones, evitar emisiones y/o capturar GEI”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, si bien al mercado voluntario de carbono confluyen diferentes actores, estos lo hacen con diferentes intereses. Frente a esto, una empresa, bajo el 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, debe evaluar e identificar las intenciones con las cuales obtiene bonos de carbono (Certificados de reducción o remoción de GEI), toda vez que de estas dependerá su tratamiento contable:

1. Reconocimiento contable para una empresa que adquiere bonos de carbono con fines de compensación voluntaria de emisiones propias.

Si la adquisición de los bonos se realiza con el fin de reducir las emisiones y remociones de los GEI, como política para el cuidado del medio ambiente, y que no serán utilizados en la no causación del impuesto al carbono, se reconocerán como gasto o costo en el resultado del periodo.

2. Reconocimiento contable para una empresa que adquiere bonos de carbono con fines de certificarse como carbono neutro.

Si la adquisición de los bonos se realiza con el fin de reducir las emisiones y remociones de los GEI y serán utilizados en la no causación del impuesto al carbono, se reconocerán como activos diferidos, en razón de que tienen carácter de gasto con afectación en diferentes periodos, en la medida en que se consuma la reducción o remoción de una tonelada métrica de dióxido de carbono equivalente (tCO₂e).

Para el efecto, estos bonos de carbono con fines de certificación carbono neutro se registrarán en la subcuenta 198607-Bonos de carbono con fines de certificación como carbono neutro de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Posteriormente, se amortizarán en la medida en que se consuma la reducción o remoción de una tonelada métrica de dióxido de carbono equivalente (tCO₂e).

3. Reconocimiento contable para una empresa que adquiere bonos de carbono con fines de administración de liquidez.

En atención a que estos bonos se adquieren con el fin de obtener un beneficio económico con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio al disponer de ellas en un futuro, se constituye un activo para la empresa. Su registro se efectuará como una inversión de administración de liquidez en la subcuenta 122119-Otros certificados de la cuenta 1221- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO.

CONCEPTO No. 20231100026331 DEL 06-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento, clasificación y registro contable de las Inversiones de administración de liquidez Baja en cuentas por cobrar

Doctora
MABEL GUTIÉRREZ GUALTERO
Profesional Universitaria - Contabilidad
E.S.E. Unidad de Salud de Ibagué
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034612 del 26 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Unidad de Salud de Ibagué USI ESE, (...) tiene inversiones en entidades que no cotizan en bolsa, las cuales relaciono a continuación:

1. Acciones en Empresas Industriales y Comerciales del Estado, los cuales son establecimientos públicos, con un porcentaje de participación que no ejerce control (0.00000833%) y 10% respectivamente.

¿Favor me podrían confirmar en que código contable se debe registrar este tipo de inversiones del componente 12?

A su vez, si existen variaciones en el valor intrínseco de la acción, en que código del patrimonio se debe registrar dicha variación.

2. Aportes en una entidad cooperativa, la cual al cierre del ejercicio determina o no una revalorización de los aportes, cuando se genera la utilidad.

¿Favor me podrían confirmar en que código contable se debe registrar este tipo de inversiones del componente 12?

¿A su vez, si se presenta la revalorización de los aportes generado por la entidad cooperativa en que cuenta se debería registrar?”

Adicionalmente, la entidad indica en otro documento:

“(…) Considerando que de acuerdo con los procesos judiciales que adelantan en el área de Cartera y Área jurídica, existe cartera de EPS ´s que está en proceso de liquidación, ya han realizado la calificación y graduación de las reclamaciones determinando un valor a pagar, pero posteriormente se declaran en desequilibrio económico, sin embargo, la entidad en cabeza del área jurídica ha presentado las demandas respectivas de nulidad y restablecimiento del derecho, razón por la cual la Entidad no ha dado de baja dicha cartera.

Basado en lo anterior, solicitamos un concepto si es viable sacar dicha cartera del cuerpo del balance y enviarla a cuenta de orden con el respectivo deterioro, con el fin de depurar el Estado Financiero o si en su defecto debe continuar en el cuerpo del balance hasta que se agote la última instancia”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, 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 empresa emisora.

(…)

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo el modelo de negocio definido para la administración de los recursos financieros, los flujos

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

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor razonable, con independencia de que, de acuerdo con el modelo de negocio, se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

(...)

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 empresa 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.

53. Los dividendos y participaciones se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de actividades ordinarias, como una cuenta por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo.

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

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

(...)

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la empresa 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 (...)

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

CONCLUSIONES

- Consulta sobre inversiones

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que hacen 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. Dichas inversiones se clasificarán y medirán

dependiendo del modelo de negocio definido en la política de gestión de la tesorería de la empresa, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor razonable de la inversión. Las inversiones se podrán clasificar en: Valor razonable con cambios en el resultado, costo amortizado, valor razonable con cambios en el otro resultado integral o costo.

Ahora bien, las acciones en Empresas Industriales y Comerciales del Estado, referidas en su consulta, que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto y dado que no se cotizan en bolsa, deberán reconocerse en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en dicha categoría se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

Los dividendos y participaciones se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de actividades ordinarias, como una cuenta por cobrar en la subcuenta 138414-Dividendos y participaciones por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y como un ingreso en el resultado del periodo en la subcuenta 480213-Intereses, dividendos y participaciones de inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En ese orden de ideas, para el caso de otras inversiones que tenga la empresa, la Unidad de Salud de Ibagué USI ESE deberá hacer un análisis de sus inversiones y clasificarlas acorde al modelo de negocio definido por la empresa, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor razonable de la inversión, además, hacer el reconocimiento y medición posterior de las mismas de acuerdo con su categoría. Para ello, podrá consultar las Normas y el Catálogo General de Cuentas utilizado por las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, los cuales se encuentran dispuestos en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP.

- Consulta sobre cuentas por cobrar

Ahora bien, en relación con la medición posterior de las cuentas por cobrar, la Norma indica que posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor. La empresa podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

El deterioro de las cuentas por cobrar debe evaluarse, por lo menos, al final de cada periodo contable, mediante la estimación de las pérdidas crediticias esperadas, teniendo en cuenta el riesgo de incumplimiento de los pagos por parte del deudor, si se estiman de manera individual, o teniendo en cuenta los porcentajes de incumplimiento histórico promedio por edades de cartera, si se estiman de manera colectiva.

En consecuencia, las cuentas por cobrar deberán deteriorarse y solo es procedente la baja en cuentas cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar.

Así las cosas, algunas circunstancias en que debe realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar son, entre otras, 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 las cuentas por cobrar opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona; iv) constituyan saldos menores de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado; o v) se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, deberá realizarse su baja en cuentas. En caso contrario, esto es, si aún existe probabilidad de flujo financiero, no deberá realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, sino que deberá deteriorarse.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100020891 del 26-07-2023

1.2.2 CUENTAS POR COBRAR**CONCEPTO No. 20231100000121 DEL 04-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de un proceso de responsabilidad fiscal y del fallo con responsabilidad fiscal

Doctora
SANDRA MILENA MONROY RAMÍREZ
Directora Financiera
Gestión Energética S.A. E.S.P. - GENSA
Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010054542 del 11 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que la empresa suscribió en el primer semestre de 2014 contratos de obra conexos que debían tener la retención establecida en la Ley 1697 de 2013 con destino al Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, y que al momento de efectuar los pagos a los contratistas, no se realizó la retención establecida en la norma, generando que el valor de la contribución parafiscal calculada sobre estos contratos fuera pagada con recursos propios de GENSA S.A. ESP al Ministerio de Educación.

Adicionalmente se señala que del valor dejado de descontar se obtuvo el reintegro por algunos contratistas, quedando pendiente una suma que se contabilizó como una cuenta por cobrar y que como consecuencia de este hecho, la Contraloría General de la República Colegiada de Caldas inició una investigación fiscal y profirió un fallo con responsabilidad fiscal en contra de algunos responsables fiscales cuya condena ya fue pagada en las cuentas del Tesoro Nacional.

Por lo anterior, consulta el tratamiento contable del hecho económico y si procede la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar reconocidas inicialmente, por cuanto según el escenario descrito dichos valores ya son irrecuperables.

CONSIDERACIONES

La Ley 610 de 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establece:

“ARTÍCULO 1º. DEFINICIÓN. El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.

(...)

ARTÍCULO 3º. GESTIÓN FISCAL. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

ARTÍCULO 4º. OBJETO DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL. La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal o de servidores públicos o particulares que participen, concurren, incidan o contribuyan directa o indirectamente en la producción de los mismos, mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal. Para el establecimiento de responsabilidad fiscal en cada caso, se tendrá en cuenta el cumplimiento de los principios rectores de la función administrativa y de la gestión fiscal.

ARTÍCULO 5º. ELEMENTOS DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL. La responsabilidad fiscal estará integrada por los siguientes elementos:

- Una conducta dolosa o gravemente culposa atribuible a una persona que realiza gestión fiscal o de quien participe, concorra, incida o contribuya directa o indirectamente en la producción del daño patrimonial al Estado.
- Un daño patrimonial al Estado.
- Un nexo causal entre los dos elementos anteriores.

(...)

ARTÍCULO 53. FALLO CON RESPONSABILIDAD FISCAL. El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio

público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable.

Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado, actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para los períodos correspondientes.

(...)

ARTÍCULO 58. MÉRITO EJECUTIVO. Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, prestará mérito ejecutivo contra los responsables fiscales y sus garantes, el cual se hará efectivo a través de la jurisdicción coactiva de las Contralorías”.

Respecto a la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021,

describe la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO de la siguiente manera: "Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso".

Dicho CGC describe la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR) de la siguiente manera: "Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 - Deudoras de Control".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el tratamiento contable que corresponde al hecho descrito en la consulta es el siguiente:

- Retiro de recursos de la contabilidad por la pérdida, daño o deterioro

En la consulta se señala que la empresa suscribió en el primer semestre de 2014 contratos de obra conexos que debían tener la retención establecida en la Ley 1697 de 2013 con destino al Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, y que al momento de efectuar los pagos a los contratistas, no se realizó la retención establecida en la norma, por lo cual se reconocieron cuentas por cobrar sobre las cuales ya no se tiene probabilidad de flujo financiero.

Por lo cual, si sobre el derecho representado en las cuentas por cobrar ya no se tiene probabilidad de recibir algún flujo financiero se debe realizar la baja en cuentas de las respectivas cuentas por cobrar, para lo cual se debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

- Apertura del proceso de responsabilidad fiscal

Con la notificación del inicio del proceso de responsabilidad fiscal, la entidad afectada registrará, en cuentas de orden de control, el valor determinado por el órgano de control, mediante un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito en la subcuenta 891521- Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

- Fallo con responsabilidad fiscal

Una vez quede en firme el fallo con responsabilidad fiscal, la entidad afectada cancelará las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521- Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR

CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor registrado.

Asimismo, reconocerá el valor del fallo como una cuenta por cobrar con un débito en la subcuenta 138432- Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100000711 DEL 17-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de facturación anulada pendiente por radicar de vigencia anterior y el registro contable de la nueva

Doctora
MAGDA YISELA PIÑEROS BARRETO
Profesional Especializado Contador
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Norte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010055112 del 05 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La entidad consulta sobre el tratamiento contable de la facturación pendiente por radicar reconocida como ingreso en la vigencia anterior (año 2021), pero que por errores detectados en auditorías internas se anula en el año 2022. Así mismo, consulta el registro contable de la facturación que la reemplaza.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 058 de 2020, establece:

“1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico.

1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Con la prestación de los servicios de salud, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con la radicación de la facturación, la IPS debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se dejan de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

Considerando que lo que conlleva a la anulación de la facturación y a la expedición de una nueva es la identificación de errores por parte del prestador del servicio de salud sobre los ingresos reconocidos en el periodo anterior, para corregir dichos errores la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor de la facturación anulada. Adicionalmente, la entidad debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar”, de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor de la nueva facturación.

La Empresa deberá determinar la incidencia del error identificado ya que, para efectos de presentación, si es catalogado como material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Lo anterior, de acuerdo con el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Con la radicación de la nueva facturación, la entidad debitará la subcuenta que corresponda, con la denominación "con facturación radicada", de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación "sin facturar o con facturación pendiente de radicar", de la cuenta la 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD".

CONCEPTO No. 20231120008241 DEL 16-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Provisiones Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR.

Doctora
MARYORY ZAMUDIO MOLINA
Asesor Externo
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Chía
Chía, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20220010057992 del 28 de diciembre de 2022, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de 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. Según el artículo 3 Adicionado el artículo 2.1.2.1.10.2.A la resolución CRA 943 de 2021, indica el manejo y constitución del instrumento financiero, que dadas las circunstancias la empresa debe estar informando constantemente ante la superintendencia de servicios públicos el ingreso o retiro de cualquier recursos y dicha entidad autorizara o no el uso del mismo. Por lo tanto esto pasaría a ser un equivalente de efectivo con destinación específica (En el caso que la persona prestadora escoja como instrumento financiero una cuenta corriente bancaria o una cuenta de ahorros nueva o una abierta previamente deberá garantizar que en dicha cuenta se administren únicamente los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR y que la disposición de dichos recursos esté sujeta a los términos previstos en la presente resolución.

2. En cuanto al registro contable que se ha venido realizando del CMI, donde se ha contabilizado como un pasivo diferido en la cuenta contable 299090, se está contemplando realizar una reclasificación a la cuenta contable 279090 como Otras Provisiones Diversas, con el valor correspondiente del instrumento financiero.

De acuerdo con lo anterior expuesto solicitamos por favor un concepto en dónde nos indiquen cual sería el procedimiento adecuado correspondiente a la constitución del instrumento financiero y su correspondiente registro en el reconocimiento de estos dineros provisionados para cubrimiento de las obras no ejecutadas”.

Mediante llamada telefónica, la doctora Maryory Zamudio Molina aclaró que la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR, está relacionada con el Componente Medio de Inversión que se le cobra a los usuarios vía tarifa para ejecutar ciertos proyectos en un determinado tiempo, pero que por diferentes situaciones se llevan a cabo en otro momento. En todo caso, los proyectos del POIR deberán ejecutarse en un periodo de 10 años.

Así mismo, la consultante indicó que cuando los proyectos se hacen en un momento distinto al inicialmente planteado, su valor debe actualizarse mediante fórmulas financieras, a fin de conocer su costo real.

Finalmente, la doctora Maryory Zamudio Molina precisa que la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Chía optó por constituir como instrumento financiero, una cuenta de ahorros para administrar los recursos de la provisión.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 354, señala:

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

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

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

(...)

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

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

La Resolución 943 de 2021, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y

Saneamiento Básico, por la cual se compila la regulación general de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo, y se derogan unas disposiciones, establece:

“Artículo 1.8.2.1. Cobros que pueden efectuar las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. Las personas que presten servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo, exclusivamente, podrán cobrar las tarifas por concepto de la prestación de estos servicios y de los otros servicios públicos domiciliarios de que trata la Ley 142 de 1994. En este último evento, previa la celebración de convenios con este propósito.

(...)

Artículo 2.1.2.1.1.3. Definiciones.

(...)

Plan de Obras e Inversiones Regulado - POIR: Conjunto de proyectos que la persona prestadora considera necesario llevar a cabo, para cumplir con las metas frente a los estándares del servicio exigidos durante el período de análisis.

(...)

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

(...)

En todo caso, los proyectos que se incluyan en el POIR corresponderán a aquellos que se financien exclusivamente vía tarifa.

(...)

Artículo 2.1.2.1.4.3.9. Formulación del POIR. Este plan de inversiones debe ser el resultado de la identificación y proyección de las necesidades del servicio asociadas a la expansión, reposición y rehabilitación del sistema, para un horizonte de proyección de diez (10) años, expresadas en pesos de diciembre del año base y clasificadas por proyecto, grupo de activos, servicio y actividad, teniendo en cuenta los lineamientos del Plan de Ordenamiento Territorial y en particular lo dispuesto en la Ley 1537 de 2012 o la que la modifique, adicione o derogue.

(...)

Artículo 2.1.2.1.4.3.10. Criterios para definir los proyectos en el POIR. Para definir los proyectos que se incluirán en el POIR, las personas prestadoras deberán realizar un ejercicio de planeación, enfocándose en aquellas inversiones que permitan disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio relacionados con las dimensiones de cobertura, calidad y continuidad. El conjunto de proyectos de cada grupo, definido en el artículo 2.1.2.1.4.3.8 de la presente resolución, debe disminuir las diferencias hasta alcanzar los estándares de servicio de cada dimensión, en concordancia con el artículo 2.1.2.1.1.9. de la presente resolución.

Los recursos facturados a través del CMI que corresponden al POIR, deben enfocarse a financiar proyectos que permitan disminuir las diferencias frente a los estándares del servicio, dando prioridad a aquellos que logren en el menor tiempo, y a los menores costos posibles, mejoras en el cumplimiento de las metas proyectadas para cada dimensión.

(...)

Artículo 2.1.2.1.9.1. Tablero de control del cumplimiento de las metas de los indicadores.

(...)

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

La Resolución 950 de 2021, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, por la cual se modifica el artículo 2.1.2.1.10.1. de la Resolución CRA 943 de 2021 en lo relacionado con la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR, indica:

"ARTÍCULO 1. MODIFICAR el artículo 2.1.2.1.10.1. de la Resolución CRA 943 de 2021 conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente resolución, el cual quedará así:

'Artículo 2.1.2.1.10.1. Provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR. Una vez finalizado el quinto año tarifario, y en los años subsiguientes, la provisión de recursos por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del Plan de Obras e Inversiones Regulado - POIR, se determinará con base en la siguiente fórmula (...)

Parágrafo 4. Los recursos de la provisión por diferencias entre las inversiones planeadas y ejecutadas del POIR deberán ser administrados en una cuenta individual de un encargo fiduciario. En caso que el prestador cuente con un encargo fiduciario previamente constituido, podrá hacer uso de éste mediante una cuenta individual. Los costos relacionados con el encargo fiduciario deberán ser asumidos por la persona prestadora” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 971 de 2022, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, por la cual se modifica el parágrafo 4 y se suprime el parágrafo 5 del artículo 2.1.2.1.10.1. de la Resolución CRA 943 de 2021 (...), establece:

“ARTÍCULO 1. MODIFICAR el parágrafo 4 y suprimir el parágrafo 5 del artículo 2.1.2.1.10.1. de la Resolución CRA 943 de 2021, modificado por el artículo 1 de la Resolución CRA 950 de 2021, así:

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

El instrumento financiero deberá constituirse en una entidad sometida a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Financiera de Colombia y deberá corresponder a una cuenta individual de un encargo fiduciario en una sociedad fiduciaria, o a una cuenta corriente bancaria o cuenta de ahorros en un establecimiento bancario” (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 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 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa 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 empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo

y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

El Catálogo General de Cuentas no contempla una cuenta independiente dentro del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO para reconocer el efectivo y equivalentes al efectivo con destinación específica. Por lo tanto, los recursos de la provisión por diferencia en ejecución de inversiones seguirán reconociéndose en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si la intención de la empresa no es constituir un encargo fiduciario en una sociedad fiduciaria.

Pregunta 2.

Los recursos facturados a través del componente de Costo Medio de Inversión (CMI), los cuales deben destinarse a atender los proyectos incluidos en el Plan de Obras e Inversiones Regulado (POIR), se reconocerán por la empresa mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la subcuenta 299005-Costo medio de inversión de las empresas de servicios públicos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Con el recaudo de los recursos, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

En la medida que se ejecuten los recursos, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios. Con la cancelación de las obligaciones, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Simultáneamente, la empresa reconocerá la amortización del pasivo diferido mediante un débito en la subcuenta 299005-Costo medio de inversión de las empresas de servicios públicos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-

SERVICIO DE ALCANTARILLADO, de acuerdo al tipo de servicio que originó el cobro por el componente de CMI.

Es de recalcar que, los recursos facturados a través del CMI (los cuales inicialmente se registraron en la subcuenta 299005-Costo medio de inversión de las empresas de servicios públicos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS), recaudados a través de las cuentas bancarias de la empresa y no ejecutados, hacen parte de la provisión por diferencia en ejecución de inversiones y deben destinarse a financiar los proyectos del POIR, por lo tanto, la empresa seguirá reconociéndolos en la subcuenta 299005-Costo medio de inversión de las empresas de servicios públicos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto se extinga la obligación contraída.

Por lo antes señalado, los recursos facturados a través del CMI, recaudados y no ejecutados, no podrán reclasificarse como una provisión en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, toda vez que las obligaciones adquiridas por la empresa con dichos recursos no están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, por cuanto el artículo 2.1.2.1.4.3.9. de la Resolución CRA 943 de 2021 establece que los proyectos del POIR deben ejecutarse para un horizonte de proyección de diez (10) años y deben expresarse en pesos de diciembre del año base y clasificadas por proyecto.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para indicar un procedimiento para la constitución del instrumento financiero de que trata la Resolución CRA 971 de 2022.

CONCEPTO No. 20231100009831 DEL 21-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Clasificación de activos como corrientes y no corrientes Uso de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO Deterioro de las cuentas por cobrar

Doctor

DIEGO FABIÁN ESPITIA GÓMEZ

Profesional Especializado

Proceso de Contabilidad

E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014822 del 16 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que se emitieron observaciones por parte de los entes de control en el dictamen a los estados financieros del periodo 2022, respecto a los saldos y movimientos de las cuentas por cobrar, por lo que solicitan se resuelvan las siguientes inquietudes:

1. ¿Cómo se debe determinar o qué criterios existen para el cálculo de la clasificación de saldos por cobrar a deudores en la presentación de cuentas por cobrar en porción corriente y no corriente?
2. En la cuenta contable cuentas por cobrar de difícil cobro, ¿qué saldos de deudores son los adecuados para su contabilización y registro?
3. ¿Qué criterios se deben tener en cuenta para determinar el deterioro de cuentas por cobrar por cada deudor?

CONSIDERACIONES

Con respecto a la metodología a utilizar para calcular el deterioro de las cuentas por cobrar durante el año 2022, la Resolución 212 de 2021 señala:

“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 tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2022.

Parágrafo 1º. Las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no será objeto de reexpresión”(Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar, 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 219 de 2020 (vigentes para el periodo contable 2022 de acuerdo con lo señalado en la Resolución 212 de 2021), señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos 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 empresa 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” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021 (vigentes para el periodo 2022), establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

16. La empresa presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. La empresa clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); 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 equivalente al efectivo como de uso restringido únicamente los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La empresa clasificará todos los demás activos como no corrientes.

19. En todos los casos, la empresa clasificará los activos por impuestos diferidos como partidas no corrientes” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la

cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO de la siguiente manera: "Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la empresa pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

1. ¿Cómo se debe determinar o qué criterios existen para el cálculo de la clasificación de saldos por cobrar a deudores en la presentación de cuentas por cobrar en porción corriente y no corriente?

La Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Para la clasificación de las cuentas por cobrar como corrientes o no corrientes, la Norma de presentación de estados financieros establece que un activo se clasifica como corriente cuando, entre otros, espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

En consecuencia, para efectos de presentación, la clasificación de una cuenta por cobrar como corriente o no corriente se realizará dependiendo de si la misma debe o no ser cancelada por el deudor dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros, con independencia de que se recaude o no el pago en dicho término y se evidencien indicios de deterioro.

De esta manera, si la empresa considera que recibirá el recurso dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, clasificará y presentará la cuenta por cobrar como un activo corriente.

2. En la cuenta contable cuentas por cobrar de difícil cobro, ¿qué saldos de deudores son los adecuados para su contabilización y registro?

A la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se reclasificarán las cuentas por cobrar a favor de la empresa que presenten considerables niveles de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la empresa para la recuperación de estos valores.

Por lo tanto, en relación con aquellas cuentas por cobrar que no se encuentren prescritas, es competencia de la empresa definir y reglamentar en sus manuales de procedimientos y políticas contables el momento en el que deben reclasificarse las cuentas por cobrar a cuentas por cobrar de difícil cobro.

3. ¿Qué criterios se deben tener en cuenta para determinar el deterioro de cuentas por cobrar por cada deudor?

De acuerdo con la regulación contable vigente en el año 2022, el deterioro de las cuentas por cobrar de manera individual debe aplicarse cuando, existiendo la probabilidad de flujo hacia la entidad, se evidencien indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Lo anterior, en tanto la medición del deterioro implica 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.

CONCEPTO No. 20231100022281 DEL 04-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Determinar las tasas históricas promedio de incumplimiento por edades a fin de estimar el deterioro colectivo de las cuentas por cobrar.

Doctor
IVÁN ALCIDES ARAÚJO OÑATE
Contador
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de San Diego
San Diego, Cesar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100029982 del 23 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala: "¿Cuáles son los porcentajes a aplicar a la cartera vencida de acuerdo a su edad, con el fin de determinar su deterioro?"

O en su defecto citar la normatividad aplicable a este concepto".

CONSIDERACIONES

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

"2. CUENTAS POR COBRAR**2.1. Reconocimiento**

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

(...)

2.3. Medición inicial

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

2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la empresa 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 empresa espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, 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 empresa 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 empresa estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

10. La matriz de deterioro establece porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación a partir de un análisis histórico de tendencias de pago y recuperabilidad de las cuentas por cobrar.

11. Las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al valor resultante del producto de las tasas de deterioro esperadas definidas en la matriz de deterioro por el valor de

la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar. Las tasas de deterioro esperadas corresponden a los porcentajes de incumplimiento promedio por edades de las cuentas por cobrar.

12. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo. Si posteriormente cambia el valor del deterioro, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo por la diferencia entre el deterioro acumulado previamente reconocido y el nuevo cálculo de las pérdidas crediticias esperadas. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán el deterioro acumulado". (Subrayados fuera del texto).

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

"3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

(...)

Las políticas contables, 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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la empresa deberá reconocer como cuentas por cobrar los derechos adquiridos en el desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por lo tanto, los derechos que la empresa tenga reconocidos como cuentas por cobrar tendrán el tratamiento contable indicado por la Norma de cuentas por cobrar.

Con respecto a la medición posterior, la estimación de las pérdidas crediticias esperadas se realizará dando aplicación a la política contable definida por la empresa.

Cuando la empresa realice el cálculo del deterioro de manera individual, las pérdidas crediticias esperadas corresponderán al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. Esta pérdida corresponderá a la diferencia entre el valor en libros sin considerar el deterioro de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la empresa espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos.

Cuando la empresa realice el cálculo de manera colectiva, lo podrá hacer a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. Si utiliza la matriz de deterioro, esta se construye con base en el análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de la cartera, tomando para ello el periodo de tiempo que la empresa establezca con base en la información disponible y que mejor revele las tendencias de pago y de recuperación de cartera. Es decir, la empresa podrá tomar información sobre la cartera de los últimos 3 años, 5 años, 10 años, etc., pudiendo agruparlas por edades y según el riesgo crediticio, de conformidad con la política de cartera establecida.

Las tasas históricas promedio de incumplimiento por edades, resultantes, se multiplicarán por el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar dando como resultado las pérdidas crediticias esperadas.

En consecuencia, le corresponde a la entidad tomar la información histórica de su cartera para poder determinar las tasas históricas promedio de incumplimiento por edades y agrupaciones definidas de acuerdo con la política contable contenida en su Manual de políticas contables, procedimientos y funciones.

Ahora bien, con respecto a la normativa vigente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en lo que respecta a la Norma 2. Cuentas por Cobrar, establece desde el párrafo 4 hasta el párrafo 12 los referentes sobre el deterioro de estas.

Adicionalmente, anexamos la Guía de aplicación N°005 Deterioro colectivo y baja de las cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno versión I (29-12-2022), la cual ejemplifica el cálculo de la tasa promedio histórica de incumplimiento la cual, aunque no es de obligatorio cumplimiento, podrá servirle de base para hallar las tasas históricas promedio de incumplimiento por edades de cartera.

CONCEPTO No. 20231100036481 DEL 30-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de constitución de depósitos judiciales originados en procesos de cobro coactivo impetrados en contra de la empresa, cuyos actos administrativos se encuentran demandados en el marco del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043882 del 26 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:

“Alianza Medellín Antioquia EPS S.A.S, se encuentra en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones y teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación es la responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad pública, le solicito de manera respetuosa su orientación para el traslado a cuentas por cobrar de los títulos por depósitos que fueron entregados por el Banco Agrario a ocho (8) prestadores de servicios de salud por orden de ellos mismos, a través de actos administrativos expedidos por estas entidades en el marco de cobros coactivos.

Estos procesos de cobros coactivos a través de los cuales se desembolsaron los recursos que se pretenden pasar a cuentas por cobrar; se encuentran actualmente demandados por parte del área jurídica de Savia Salud E. P.S. en procesos judiciales en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a la espera de sentencia”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado

de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

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 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos entregados por la empresa, 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”.

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA se debita con “1- El valor de los depósitos entregados a terceros y 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados; y se acredita con 1- El valor de los recursos reintegrados, 2- El valor de los gastos generados, 3- El valor de los activos adquiridos, 4- El valor de los pasivos cancelados, 5- El valor de los recursos trasladados como plan de activos para beneficios a los empleados, 6- El valor de los recursos entregados en administración que se den de baja”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando se constituyeron los depósitos judiciales, esto es, cuando se consignaron los valores respectivos en la cuenta de depósitos judiciales del Banco Agrario establecida para el efecto, la empresa debió registrar este hecho mediante un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la consulta se manifiesta que los títulos de depósito judicial fueron entregados a ocho prestadores de servicios de salud por orden de ellos mismos, a través de actos administrativos expedidos en el marco del procedimiento administrativo de cobro coactivo, los cuales actualmente se encuentran demandados bajo el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

De acuerdo con lo anterior, si con los recursos de E.P.S. Alianza Medellín Antioquia S.A.S. con los que se constituyeron los depósitos judiciales no se pagaron los pasivos

respecto de los cuales la empresa era deudora, es decir, no se aplicaron los títulos de depósito judicial al pago de las obligaciones dentro del procedimiento administrativo de cobro coactivo, sino que los recursos continúan en la cuenta de depósitos judiciales, la empresa deberá mantener reconocidos tales depósitos judiciales en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, por cuanto es ella, y no los prestadores, la que continúa ostentando el control de dichos recursos.

En este sentido, si en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho impetrado por la empresa se declara la nulidad de los actos administrativos expedidos por los prestadores de servicios de salud dentro del procedimiento administrativo de cobro coactivo, y se ordena el reintegro a la empresa de los depósitos judiciales, una vez se realice tal reintegro se deberá reconocer este hecho con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

De esta manera, si en el contexto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho impetrado por la empresa no se declara la nulidad de los actos administrativos expedidos por los prestadores de servicios de salud en el marco del procedimiento administrativo de cobro coactivo y no se ordena el reintegro a la empresa de los depósitos judiciales, una vez se culmine el procedimiento administrativo de cobro coactivo y se paguen los pasivos respecto de los cuales la empresa es deudora se deberá reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva de la Clase 2-PASIVOS y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Ahora bien, si antes de incoar el medio de control referido, se pagaron los pasivos respecto de los cuales la empresa era deudora con los depósitos judiciales, es decir, los prestadores dispusieron de dichos recursos y los retiraron de la cuenta de depósitos judiciales, este hecho económico debió ser reconocido con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva de la Clase 2-PASIVOS en donde se registraron las deudas y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA donde se registraron los depósitos judiciales.

En este sentido, en atención a que la Norma de cuentas por cobrar señala que se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, solo cuando la sentencia en que se declare la nulidad y se ordene el reintegro de los valores pagados se encuentre en firme, se deberá realizar el reconocimiento contable de las respectivas cuentas por cobrar, dado que será en este momento en que la empresa adquirirá el derecho de exigirle a los prestadores de servicios de salud la devolución o reintegro de tales recursos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000081 del 03-01-2023
20231100015381 del 06-06-2023
20231100018411 del 06-07-2023
20231100023131 del 10-08-2023
20231100026331 del 06-09-2023
20231120036701 del 08-11-2023
20231100041941 del 30-11-2023

1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR**CONCEPTO No. 20231100000101 DEL 03-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público,
	TEMA	Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento del ingreso por concepto del rendimiento efectivo de préstamos por cobrar.

Doctora
 LUZ ADRIANA QUINTERO CÁRDENAS
 Líder de Programa
 Contabilidad y Presupuesto
 Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010053872 del 2 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) le solicito comedidamente su colaboración para verificar el registro de ingreso por intereses para los INFIS, debido a que en el plan de cuentas no está claro las cuentas a manejar. Cabe anotar que una de nuestras funciones principales son los préstamos, por tanto creemos que no se debe llevar a la 48, corresponde a nuestro giro normal, por eso manejamos la cuenta 43”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 212 de 2021, disponen:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR**3.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como préstamos por cobrar los recursos financieros que la empresa destine para el uso por parte de un tercero, 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 financiero.

(...)

3.4. Medición posterior

6. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por cobrar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

(...)

11. El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo.

12. Los intereses recibidos y los pagos de capital reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida". (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 062 de 2022, describe la cuenta 4802-FINANCIEROS, así: "Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo. La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas y en el entendido de que se indaga sobre la cuenta en la cual se debe reconocer el ingreso por concepto del rendimiento efectivo de los préstamos por cobrar, la empresa deberá registrar el rendimiento efectivo de estos en la subcuenta 480221- Rendimiento efectivo préstamos por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En consecuencia, la empresa no podrá reconocer el rendimiento efectivo de los préstamos por cobrar en el grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, por cuanto estos no corresponden a una prestación de servicios, sino más bien a un rendimiento de estos instrumentos financieros medidos al costo amortizado.

1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS

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

1.2.5 INVERSIONES CONTROLADAS

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

1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100044261 del 19-12-2023

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. 20231100022901 DEL 10-08-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inventarios Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Subcuenta contable para el registro en el ingreso de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud bajo el mecanismo de pago global prospectivo. Reconocimiento de los costos asociados a la prestación de servicios de salud.

Doctora
 OVARDERNEY VIVAS DULCE
 Profesional Universitario G2
 Hospital Universitario San José de Popayán E.S.E.
 Popayán, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010030792 del 29 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) se solicita su colaboración y orientación respecto del tratamiento que nuestra entidad HOSPITAL UNIVERSITARIO SAN JOSE DE POPAYAN E.S.E., le puede dar a la cuenta contable 431297 PGP – Servicios Salud Prestados Con Mecanismo De Pago Global Prospectivo frente a los costos recíprocos, debido a que la Contraloría Municipal de Popayán en el Informe final de la auditoría financiera y Presupuestal 2022 realiza el siguiente hallazgo:

OBSERVACIÓN 5 – 2023. Desconocimiento del principio contable de asociación.
 Condición: En la evaluación efectuada al Hospital Universitario San José de Popayán E.S.E., en desarrollo de Auditoría Financiera y de Gestión, vigencia 2022, se consultó en el balance de los saldos de ventas por servicios prestados que representan ingresos asociados a su actividad económica y se cotejaron con los costos incurridos para su generación, encontrando casos en los que se reportan saldos de ingresos producidos que no tienen costos recíprocos. No solo por regla contable, si no por lógica, es claro que la generación de ingresos implica la necesidad de logística, materiales, recursos

humanos y otros elementos de costos fijos y variables, los cuales no se vieron reflejados en las cuentas de venta de servicios. Inversamente, se pudo también identificar la existencia de costos reportados en cuentas que no generaron ingresos.

(...)

Los conceptos reprochados corresponden a los saldos de la subcuenta 431297 (con saldo de ingresos pero sin costos asociados).

(...)

Nuestra entidad mediante oficio del 09 de mayo de 2023, suscrito por el Gerente del Hospital Universitario San José de Popayán E.S.E. emitió la siguiente respuesta frente al hallazgo:

“(...)

(...) no se acepta la observación No. 5 debido a que se están registrando debidamente dándole cumplimiento a la resolución 058/20”.

Por consiguiente, se solicita expedir concepto al respecto con su respectivo tratamiento contable y su aplicabilidad frente al manejo de los costos’.

CONSIDERACIONES

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

“9. INVENTARIOS

(...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

(...)

9.2.2.2. Prestación de servicios

16. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que

estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

17. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la empresa haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

18. Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de avance de acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 058 de 2020, establece:

“1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

1.2. Mecanismo de pago global prospectivo

Teniendo en cuenta que, en el mecanismo de pago global prospectivo la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado, sino de los techos pactados contractualmente y de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

Al finalizar cada mes, la IPS registrará los derechos e ingresos por la prestación de servicios de salud por el valor del techo mensual establecido en el contrato, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados

con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del abono, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la liquidación periódica y la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, si en el cumplimiento se determina un valor inferior al 100% del contrato, la IPS registrará esta diferencia mediante un débito en la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, siempre que el ingreso se haya reconocido en el mismo período contable, o en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, siempre que el ingreso se haya reconocido en periodos contables anteriores; además, la IPS acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con el recaudo del saldo determinado con la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

(...)

2. COSTOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Con independencia del mecanismo de pago que rija para la prestación de los servicios de salud, la IPS distribuirá y registrará los costos incurridos para cada centro de costos de cada unidad funcional. Para ello, aplicará lo dispuesto para los costos de transformación de prestación de servicios en la Norma de inventarios, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud indica que existen varios mecanismos de pago dentro de los cuales se contempla el global prospectivo. Tal como lo indica el numeral 1.2, en este mecanismo de pago la unidad de pago no está en función del servicio de salud prestado, sino de los techos pactados contractualmente y de la verificación del cumplimiento de metas, actividades e indicadores de calidad, por lo cual el ingreso se registra en la subcuenta 431297-Servicios de salud prestados con el mecanismo de pago global prospectivo de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Así mismo el numeral 2 del mencionado procedimiento establece que, independientemente del mecanismo de pago que rija para la prestación de los servicios de salud, la IPS debe distribuir y registrar los costos incurridos para cada centro de

costos de cada unidad funcional, aplicando lo dispuesto para los costos de transformación de prestación de servicios en la Norma de inventarios, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Ahora bien, la Norma de inventarios indica que, para el caso de los costos de prestación de un servicio, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado, es decir, no depende del mecanismo de pago relacionado con el servicio de salud como si ocurre en el reconocimiento del ingreso.

No obstante, la empresa puede habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel, de manera que observe una asociación entre el ingreso obtenido y los costos incurridos.

CONCEPTO No. 20231120043521 DEL 22-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inventarios Activos intangibles Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Tratamiento contable del activo intangible reconocido por derechos de extracción y costos incurridos en la extracción de las reservas de carbón.

Doctora

LESLIE CABEZA BARRAZA

Gerente de Contabilidad

Generadora y Comercializadora de Energía del Caribe – GECELCA 3 S.A. E.S.P.

Barranquilla, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046442 del 10 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:

“(…) someter a su consideración el tratamiento aplicado en la contabilización de los recursos naturales no renovables, los costos de descapote en fase de producción y los costos fijos de una mina a cielo abierto (...), la cual ya ha iniciado su etapa de explotación.

(...)

CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES POR PARTE DE GECELCA

Para todos los efectos contables, desde el momento en que inicio la etapa de exploración de la mina hasta la finalización parcial de la etapa de desarrollo, todos los costos incurridos asociados a tales actividades fueron reconocido como un mayor valor del activo minero, el cual en la contabilidad se encuentra registrado en la subcuenta 19700501 'DERECHOS-ACTIVO MINERO INTANGIBLE'.

Este activo minero reconocido está siendo amortizado en función de las toneladas totales que se esperan extraer de la mina durante el tiempo que se tiene estipulado de duración de la concesión minera. Dicha amortización restará el valor del activo intangible, y su contra partida se reconocerá como un mayor valor del inventario

producido en el mes, en la subcuenta 15209004 'INVENTARIO EN PROCESO- OTROS PRODUCTOS EN PROCESOS- CARBÓN'.

Una vez entra en operación la mina, se identifican los siguientes costos dentro del proceso de producción, los cuales son utilizados para definir el costo del carbón extraído:

Costos de descapote: Los costos de descapote son aquellos en los que incurre la compañía en la extracción de material estéril (tierra, capa vegetal, etc...) y que son necesario para lograr extraer una tonelada de carbón. Usualmente, en los primeros años de operación de una mina de carbón se alcanzan a extraer mayores cantidades de material estéril, mientras que en las etapas finales de operación estas cantidades tienden a ser más reducidas, y por este motivo, para su amortización, la empresa determina una relación de descapote del proyecto en su totalidad (la cual es ajustada todos los meses) para efectos de amortizar de forma uniforme todos los costos de descapote a lo largo de los años de operación estimados para la mina de carbón.

La empresa ha determinado que, atendiendo la capacidad de producción y las limitaciones en términos de cantidades que puedan existir, a lo largo de los años de la operación minera se esperan extraer 72.799.986,01 metros cúbicos (MCB) de material estéril y 13.715.054,37 toneladas (TON) de carbón.

Con esto, se tiene que la operación minera, a lo largo de los años tendrá una relación de descapote de 5,31 MCB/TON (72.799.986,01 / 13.715.054,37).

La relación de descapote es utilizada para amortizar de forma uniforme todos los costos de descapote a lo largo de los años de operación estimados para la mina de carbón. (...)

Costos fijos directos: los costos fijos directos son aquellos costos en los que la operación debe incurrir para mantenerse operando. Estos costos están estrechamente vinculados con la actividad de extracción de carbón y no varían en relación con la cantidad de toneladas de carbón extraído en un mes determinado. Entre los principales costos fijos directos se encuentran:

(...)

Todos los costos fijos incurridos en un determinado mes de operación son tratados en un sistema de distribución en el cual se determina: a) qué proporción de estos costos harán parte del costo de las toneladas de carbón extraídas y el estéril extraído en el mes determinado, b) qué proporción de estos costos harán parte del costo de las toneladas de carbón y el estéril que se extraerán en periodos siguientes, y c) qué proporción de estos costos deben ser reconocidos como ineficiencias y registrarse directo en el estado de resultados. Este sistema de distribución de costos fijos es implementado atendiendo al proceso productivo real de la mina y es determinado en función de las toneladas de carbón extraídas en un mes determinado, las toneladas planeadas a extraer y en la capacidad de producción real de la mina.

La proporción de los costos fijos directos que hará parte del costo de las toneladas de carbón extraídas y el estéril extraído en un mes específico, es determinada multiplicando los costos fijos totales ('A') por el resultado de la división de las cantidades de carbón extraído ('B') entre las cantidades de carbón paneadas a extraer en el mismo periodo ('C') y el resultado ($A*(B/C)$), es registrado en la cuenta 15209004 'INVENTARIOS EN PROCESO- OTROS PRODUCTOS EN PROCESOS-CARBÓN', una vez surtidos los registros de costeo.

La proporción de los costos fijos directos que hará parte del costo de las toneladas de carbón que se extraerán en periodos siguientes, es determinada multiplicando los costos fijos totales ('A') por el resultado de restar del número uno (1) el resultado de la división de las cantidades de carbón ('B') extraído entre las cantidades de carbón paneadas a extraer ('C') en el mismo período, y el resultado ($A*(1-(B/C))$) es registrado en la cuenta 15209005 'INVENTARIOS EN PROCESO- OTROS PRODUCTOS EN PROCESOS- PERFORMANCE CARBÓN' una vez surtidos los registros de costeo siempre y cuando: a) sea demostrable que los motivos por los que no se alcanzó la cantidad de extracción paneada en el mes, deriva de agentes externos no controlables y que no corresponden a capacidad ociosa de la mina, y b) se demuestre que es altamente probable que se puedan extraer estas cantidades en periodos futuros, y que la mina tiene la capacidad operativa y legal para hacerlo.

La proporción de los costos fijos directos que son reconocido como ineficiencias, corresponden al remanente de restar del total de costos fijos directos aquellos reconocidos como mayor valor del costo del inventario y los reconocidos como mayor valor de las toneladas de carbón y estéril que se extraerán en períodos futuros.

Este sistema de distribución de costos fijos directos se ajusta al proceso productivo real actual de la mina, garantiza la estabilidad en el precio de venta del carbón producido, garantiza la estabilidad de la operación minera y garantiza en los estados financieros el reconocimiento adecuado de la realidad económica de las transacciones, y en especial del tipo de negocio.

Costos variables: los costos variables son aquellos que están correlacionado directamente con la cantidad de toneladas de carbón extraído en un mes determinado. Entre los principales costos variable se identifican:

(...)

Los costos variables son contabilizados directamente como un mayor valor del inventario de carbón y del estéril extraído, y se distribuye en función de los esfuerzos realizados por el operador minero en términos del cobro realizado. Si en un mes no se realiza extracción de carbón o estéril, los costos variables serán igual a cero.

De esta forma se realiza la distribución de costos de la producción de inventario de carbón extraído durante la operación minera, realizando y utilizando los debidos procesos contables de costeo de inventarios.

INQUIETUDES

(...)

- Amablemente solicitamos de su concurso en la validación del tratamiento contable anteriormente expuesto, teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, con el objetivo de registrar los hechos económicos de acuerdo con la esencia y/o forma de las transacciones.

- ¿El costo de descapote de las cantidades de material estéril que se espera amortizar con las extracciones futuras de carbón, que se registra en la cuenta 15209001 'INVENTARIOS EN PROCESO- OTROS PRODUCTOS EN PEROCOSOS- ESTÉRIL' debe ser reconocido en los estados financieros como una partida de Inventario clasificada en el corto plazo o en el largo plazo? Se debe tener en cuenta que, debido a la naturaleza del negocio y la operación minera en esta cuenta todos los meses ingresan nuevas cantidades de MCB de material estéril extraído y se retiran también las cantidades que son amortizadas para ser reconocidas como mayor valor del carbón, sin embargo, en su totalidad se estima que sea amortizado en periodos que usualmente pueden ser superiores a doce (12) meses.

- ¿En cuál cuenta de resultados debe ser registrada la proporción de los costos fijos directos que son reconocidos como ineficiencias en el estado de resultados?, en su defecto ¿Pueden ser registrados como un mayor valor del inventario y reconocer su deterioro en la medida que se terminen son costos ineficientes?"

CONSIDERACIONES

Sobre los recursos naturales no renovables, el artículo 332 de la Constitución Política de Colombia establece que "El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes".

Sobre las competencias de la CGN, la Constitución Política de Colombia, en su artículo 354, señala:

"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”

Sobre la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, 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 en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1. Producción de bienes

9. 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. (...)

13. No se incluirán en los costos de transformación y, por ende, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición.

(...)

15. Cuando la empresa 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 se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda.

(...)

9.2.3. Técnicas de medición

19. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, se podrán utilizar siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

(...)

9.3. Medición posterior

22. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se espera vender 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 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.

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

24. El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la empresa podrá agrupar partidas similares o relacionadas. En todo caso, el ajuste no se realizará para partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios como ajustes sobre la totalidad de las materias primas o de los productos terminados.

25. Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta afectará el resultado del periodo.

(...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

27. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

9.5. Baja en cuentas

28. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

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

3. La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de

bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

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

(...)

12.2. Medición inicial

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

(...)

12.3. Medición posterior

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

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

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir los beneficios económicos asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

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

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera fluyan a la empresa como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

32. La distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de amortización que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Podrán utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el valor amortizable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. Si el patrón de consumo no pudiera determinarse de forma fiable, se utilizará el método lineal de amortización. El método de amortización que defina la empresa 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 incorporados en el activo.

33. La amortización de un activo intangible cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar.

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. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

16. La empresa presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. La empresa clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); 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 equivalente al efectivo como de uso restringido únicamente los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La empresa clasificará todos los demás activos como no corrientes” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 7190-OTROS BIENES PRODUCIDOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los costos originados en la producción de bienes, que no se encuentran relacionados, de manera específica, con alguna de las cuentas anteriores”.

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 7190-OTROS BIENES PRODUCIDOS se debita con: “1- El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos; 2- El valor de los costos trasladados temporalmente al inventario de productos en proceso, cuando estos se devuelvan para continuar con la acumulación; y, 3- El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos”, y se acredita con: “1- El valor de los costos acumulados que se trasladen al inventario de productos terminados, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), cuando finalice la producción; 2- El valor de los costos acumulados que se trasladen temporalmente al inventario de productos en proceso a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), a efectos de reporte cuando no haya terminado la producción; 3- El valor de los materiales que se devuelvan al inventario; 4- El valor de los descuentos y rebajas asociados con elementos consumidos o utilizados en los bienes que se encuentren en producción, y, 5- El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al final del periodo contable, contra un débito a la subcuenta Traslado de Costos (Cr)”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es necesario precisar que se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y cuenta con una medición fiable.

Un activo intangible es identificable cuando cumpla con una o ambas de las siguientes condiciones, definidas en la Norma de activos intangibles: i) que sea susceptible de separarse de la empresa y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga o no la intención de llevar a cabo la separación; o, ii) que surja de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

Por lo tanto, los derechos provenientes de las licencias de exploración, permisos o licencias de explotación, contratos de explotación y contratos celebrados sobre áreas de aporte serán reconocidos como activos intangibles en la subcuenta 197005-Derechos de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, siempre que estos cumplan la definición de activo intangible y los criterios de reconocimiento descritos en los párrafos anteriores, los cuales se encuentran ampliamente definidos en la Norma de activos intangibles del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Los recursos naturales no renovables, tales como las reservas de carbón, son reconocidos e incorporadas en la información financiera del Ministerio de Minas y Energía o quien haga sus veces, toda vez que la propiedad, el control y los riesgos sobre estas se encuentran en cabeza de la Nación, en cumplimiento del mandato constitucional contenido en el artículo 332 de la Constitución Política. En este sentido, corresponde a la empresa llevar el control del activo minero en cuentas de orden debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Así las cosas y de conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

PREGUNTA 1.

a. Reconocimiento contable de las erogaciones incurridas en la etapa de exploración y desarrollo

El reconocimiento de los desembolsos en que incurra la empresa durante la etapa de exploración y evaluación de los recursos minerales se realiza según la naturaleza de los activos adquiridos, ya sea como activos tangibles o intangibles. Por ejemplo, los derechos de perforación se clasificarán como activos intangibles mientras que los vehículos y equipos de perforación se clasificarán como activos tangibles.

Los activos intangibles que surjan se reconocerán en la subcuenta 197005-Derechos de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

En caso de que se incurra en erogaciones que no cumplan los criterios de reconocimiento como activos tangibles o intangibles se reconocerán como gasto en el resultado del periodo en el que se incurran.

b. Medición posterior del activo intangible reconocido

Con posterioridad a su reconocimiento, cuando el bien esté disponible para su uso, esto es, cuando se inicie la etapa de explotación, el activo intangible se amortizará en función de su valor residual, de la vida útil y del método de amortización.

La vida útil del activo intangible dependerá del periodo durante el cual la empresa espere recibir beneficios económicos asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la empresa espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. No obstante, cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal, la vida útil del activo intangible estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales.

Para la distribución sistemática del valor amortizable del activo a lo largo de la vida útil, la empresa aplicará el método de amortización que mejor refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros derivados del activo, el cual deberá aplicar de forma uniforme en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros.

El valor residual, la vida útil y el método de amortización deberán estar definidos en el Manual de Políticas Contables de la empresa.

De esta manera, el valor de la amortización periódica será reconocida como un mayor valor del costo en la medida que se encuentre directamente relacionado con la transformación o consumo en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Por lo tanto, la amortización del activo intangible se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 719008-Depreciación y amortización de la cuenta 7190-OTROS BIENES PRODUCIDOS y un crédito en la subcuenta 197505-Derechos de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

c. Traslado de costos de producción

Las erogaciones incurridas y los cargos directos e indirectos relacionados con los costos de extracción de activos minerales que se producen con la intención de vender se reconocerán como costos de transformación en la cuenta 7190-OTROS BIENES PRODUCIDOS.

El valor acumulado en la cuenta 7190-OTROS BIENES PRODUCIDOS se trasladará al inventario mediante un débito en la subcuenta 150590-Otros bienes producidos de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS o en la subcuenta 152090-Otros productos en proceso de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, según corresponda a un bien

terminado o al traslado temporal al inventario de productos en proceso a efectos de reporte cuando no haya terminado la producción, y un crédito en la subcuenta 719095-Traslado de costos (Cr) de la cuenta 7190-OTROS BIENES PRODUCIDOS.

d. Medición posterior del inventario de bienes producidos

Los inventarios de bienes producidos que se esperan vender, con posterioridad a su reconocimiento inicial, se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Si el valor neto de realización es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro.

Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de estos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados, debitando la subcuenta 620590-Otros bienes producidos de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS y acreditando la subcuenta 150590-Otros bienes producidos de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

PREGUNTA 2.

La Norma de presentación de estados financieros establece que la empresa clasificará un activo como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de operación; 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.

En consecuencia, para efectos de presentación, la empresa clasificará el inventario de productos en proceso o bienes producidos como activo corriente si se tiene la intención de venderlo en su ciclo normal de operación o dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, de lo contrario, los inventarios se clasificarán como activo no corriente.

PREGUNTA 3.

Sobre los costos fijos considerados como ineficiencias en el proceso de producción se sugiere revisar la metodología usada para la distribución de los costos fijos, toda vez que la empresa debe definir un sistema de costeo adecuado a su proceso productivo.

Por su parte, la Norma de inventarios establece que las cantidades anormales de desperdicio se reconocen como gasto en el resultado del ejercicio, por lo que solo las cantidades normales de desperdicio hacen parte del costo de bien producido.

No es correcto reconocer como deterioro de valor de los inventarios el valor de costos fijos considerados como ineficiencias. El deterioro del valor de los inventarios se presenta cuando, con posterioridad a su reconocimiento inicial, el valor neto de realización de los bienes producidos es menor a su costo de producción.

Sobre el particular, es pertinente precisar 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, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo tanto, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre el procedimiento y metodología usada por la empresa para la distribución de los costos.

1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**CONCEPTO No. 20231100000041 DEL 03-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Parámetros para determinar la vida útil de propiedades, planta y equipo. Ajuste de la depreciación de bienes totalmente depreciados que continúan en uso. Costo de reposición en la medición posterior de propiedades, planta y equipo.

Doctora
MARTHA LUCÍA PARRA GARCÍA
Gerente Financiero
Sociedad de Activos Especiales S.A.S.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010053532 del 23 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) El artículo 96 de la Ley 1708 de 2014, establece que los bienes afectados con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio podrán ser destinados provisionalmente de manera preferente a las entidades públicas. En virtud de la norma antes citada, mediante Resolución 015 de 2014 fue destinado provisionalmente por parte de la Sociedad de Activos Especiales S.A.S., al servicio de la misma SAE el vehículo campero marca Toyota modelo 2009, con placas DBY133.

De otra parte, el artículo 2.5.5.5.4. del Decreto 2136 de 2015 establece que, en caso de declararse la extinción de dominio de automotores, motonaves y aeronaves que hubieren sido entregados en destinación provisional a una entidad pública, dichos bienes quedarán asignados definitivamente a la entidad que lo ha usufructuado como destinatario provisional.

Teniendo en cuenta que el Juzgado Primero Penal del Circuito Especializado de Extinción de Dominio de Bogotá, mediante sentencia del 25 de agosto de 2016 declaró la extinción del derecho de dominio del vehículo de placas DBY133, la Sociedad de

Activos Especiales como administradora del Fondo para la Rehabilitación Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado – FRISCO, mediante Resolución 613 del 3 de mayo de 2019 destinó en forma definitiva a la misma Sociedad de Activos Especiales el vehículo en mención. Para lo cual, se expidieron las viabilidades técnica, administrativa y jurídica, definiendo como valor comercial del bien la suma de Cien Millones de Pesos (\$100.000.000).

El Manual de Políticas y Procedimientos Contables de la Sociedad de Activos Especiales establece que cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. Igualmente establece que la depreciación de los activos se calcula por el método de línea recta sobre el costo histórico según la vida útil asignada, salvo que se determine una vida útil específica para el respectivo bien. Los años de vida útil se definieron en forma genérica según la siguiente tabla:

ACTIVO	Años Vida Útil
Muebles y Enseres y equipo de oficina	10
Maquinaria y Equipo	10
Equipo de Computo	3

En virtud de lo anterior, el reconocimiento en los estados financieros de la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. del vehículo de placas DBY133 destinado en forma definitiva en el año 2019, se realizó por el valor comercial definido en la Resolución de destinación, es decir, por la suma de \$100.000.000 y de acuerdo con el Manual de Políticas de la entidad, la vida útil para este activo es diez años, de manera que tomando como fuente de información el modelo 2009 del activo en cuestión con más de diez años de uso, fue reconocido en el módulo de activos fijos y en los estados financieros como totalmente depreciado.

Es de precisar que no obstante el vehículo estar totalmente depreciado contablemente, el mismo aún se encuentra en uso al servicio de la entidad y sobre el mismo se realizó un avalúo en el mes de noviembre de 2021, cuyo resultado arrojó un valor de mercado de \$168.000.000.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, solicitamos a ustedes su concepto frente a las siguientes inquietudes:

1. ¿Es necesario determinar una nueva vida útil del vehículo?
2. ¿Cuál es la entidad o instancia competente para determinarla y con base en qué parámetros se debe definir?
3. ¿Contablemente cuál es el procedimiento para registrar el recálculo de la depreciación, y en que cuentas se deberá reconocer?
4. ¿Aplica en este caso determinar el costo de reposición del bien y cómo se determina el mismo?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, 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 empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

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

19. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

21. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa 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 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 empresa tenga con activos similares.

22. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

28. 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. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

(...)

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos,

pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubre el error.

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

(...)

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

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2 – ¿Quién y cómo se debe determinar la nueva vida útil del vehículo?

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, la vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este, por lo cual, esta se estima atendiendo a la experiencia que tenga la empresa con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil de cualquier bien de propiedades, planta y equipo, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, factores como el uso previsto, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Cabe agregar que la estimación de la vida útil, al igual que el valor residual y el método de depreciación, deberán 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 de los beneficios económicos futuros.

Por lo anterior, el hecho de que el vehículo se encuentre totalmente depreciado y aún este en uso por parte de la empresa, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo en lo relacionado con la revisión anual de 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 deprecie en su totalidad cuando aún se encuentra generando beneficios económicos, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en la Norma.

Por lo tanto, le corresponde a la empresa definir una nueva vida útil para el vehículo, que refleje la realidad de este bien, 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.

3. Ajuste de la depreciación de bienes totalmente depreciados que continúan en uso.

Partiendo de lo indicado en la consulta, donde se señala que el vehículo se registra totalmente depreciado, pero que se encuentra en uso, la empresa deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual deberá recalcular la depreciación del vehículo teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, y subsanará el error registrando un débito en la subcuenta 168508-Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente; un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el periodo actual; y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el importe del exceso de la depreciación que corresponda a periodos anteriores.

Así mismo, la empresa debe evaluar 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 en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

4. Costo de reposición en la medición posterior de propiedades, planta y equipo.

La CGN definió en la Norma de propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, lo cual no contempla la actualización del valor de estos bienes por nuevos avalúos técnicos o el cálculo del costo de reposición.

Ahora bien, dado que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos reconocidos bajo la aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administren Ahorro del Público, es preciso mencionar que, como mínimo al final del periodo contable, debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad con las políticas contables, se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados en las normas de Propiedades, planta y equipo y Deterioro del valor de los activos.

En consecuencia, los avalúos que realice la empresa producirán únicamente efectos contables con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro. Es decir, cuando

no existan indicios de deterioro, la empresa no se encuentra obligada a realizar la estimación de dicho valor.

CONCEPTO No. 20231100002841 DEL 15-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de avalúos de bienes inmuebles

Doctora
LILIANA GUERRA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20230010000732 del 5 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En una entidad descentralizada a nivel territorial, en la cual se Marco Normativo corresponde a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; se realizó estudio de valorización técnica de los terrenos y edificaciones de la entidad, en los cuales, el valor de los terrenos y edificaciones incrementó su valor, comparado con el valor en libros.

La inquietud generada es, ¿Cuáles cuentas contables se deben de utilizar para contabilizar el valor de las valorizaciones de los terrenos y de las edificaciones?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas por la Resolución N° 332 de 2022, señalan:

“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.

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo 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, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

2. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa considere materiales y que estén clasificados en: a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, conforme a lo establecido en los numerales 10.3 Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo y 11.3 Medición posterior de la Norma Propiedades de inversión, con posterioridad a su reconocimiento los bienes allí reconocidos serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público la actualización del valor de dichos bienes, no se deben registrar estos avalúos con este propósito.

En consecuencia, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor, para estimar el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

CONCEPTO No. 20231100003181 DEL 22-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de avalúos realizados a los inmuebles

Doctor
ALBERTO PENAGOS ARIAS
Revisor Fiscal
E.S.E. Hospital San José de Maicao del Nivel II
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 202300010003402 del 23 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“ANTECEDENTES:

- La Resolución 1893 de 2015, del Ministerio de Salud y Protección Social categorizó a la ESE Hospital San José de Maicao en RIESGO ALTO.

- Mediante Resolución No. 001615 del 14 de junio de 2016, la Superintendencia Nacional de Salud ordena la toma de posesión inmediata de los bienes, haberes y negocios y la Intervención Forzosa Administrativa para Administrar de la ESE Hospital San José de Maicao.

- Mediante la Resolución Ejecutiva 292 del 14 de diciembre de 2022, el Ministerio de Salud y Protección Social, prorrogó el término de la Medida Especial de Intervención Forzosa Administrativa para Administrar a la ESE Hospital San José de Maicao por seis meses más, periodo contado a partir del 14 de diciembre de 2022 hasta el 15 de junio de 2023.

- En cumplimiento de su gestión en especial el logro de las metas establecidas en el proceso de depuración y saneamiento de las cifras del balance, la Empresa Social del Estado Hospital San José de Maicao, contrató los servicios de un evaluador registrado en el RAA, en el mes de septiembre de 2022.

(...)

- Con base en el decreto 3022 del 2013 y en su Anexo Técnico Normativo para los preparadores de la información financiera para PYMES. Para el cierre de Estados Financieros la entidad ha considerado no registrar el avalúo técnico de bienes inmuebles realizado en octubre de 2022.

Teniendo en cuenta que:

- La ESE Hospital San José de Maicao en Intervención Administrativa, es una entidad perteneciente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

(...)

CONSULTA:

1. Se deben o no registrar en contabilidad, los resultados del peritaje técnico interno y externo practicado en el Marco del Avalúo, objeto de consulta, cuando en los resultados de su informe, se presentan:

- La vida útil de la construcción
- Vida remanente de construcción principal
- El Estado físico del bien inmueble
- El grado de obsolescencia técnica
- Valor comercial del inmueble

(...)”.

CONSIDERACIONES

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. 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.

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo 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, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor

recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las normas de Propiedades, planta y equipo y Propiedades de inversión, con posterioridad a su reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, para lo cual a efectos de determinar este último, se aplicarán los criterios definidos en la Norma deterioro del valor de los activos.

Por lo anterior, la actualización del valor de los elementos clasificados como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión no está permitida por la Norma, y los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Así mismo, es pertinente agregar que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación son objeto de revisión, como mínimo, al término de cada periodo contable y de existir un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

CONCEPTO No. 20231100008041 DEL 15-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Revisión de la vida útil de activos con valor residual igual a cero

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Revisión de la vida útil de activos con valor residual igual a cero

Señor
ESTEBAN DAMIÁN LONDOÑO VILLEGAS
Contador Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 202300010006232 del 7 de febrero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“¿en el caso que el valor residual de un activo fijo sea igual a cero, existe la posibilidad de que no sea necesario recalcular la vida útil del mismo?”.

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 331 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

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. (...)

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”.

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 332 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la empresa 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 empresa considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la empresa estimará dicho valor.

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. (...)

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: 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.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las norma de propiedades, planta y equipo, para determinar la depreciación de estos elementos, se debe tener cuenta el valor residual, la vida útil y el método de depreciación.

El valor residual es el valor estimado que una entidad o empresa 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. Esta estimación podrá ser igual a cero, si se considera que durante la vida útil del activo se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa.

Por otra parte, 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. Su estimación se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares teniendo en cuenta factores como la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial, los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, entre otros.

Así mismo, conforme a las normas citadas, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y, en caso de existir 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.

Por lo anterior, si bien existe una relación entre las estimaciones de la vida útil y el valor residual de un activo, no existe dependencia entre estas, dado que la estimación de estos valores corresponde a la intención de uso que se tenga con el activo.

Así, por ejemplo, si una entidad tiene un activo con valor residual igual a cero, y al final del periodo contable determina que la vida útil estimada no es la real, en tanto que la capacidad del mismo supera las expectativas inicialmente planteadas, podrá aumentar dicho periodo sin afectar el valor residual.

De igual forma, si para el bien con valor residual igual a cero que, por aspectos como la obsolescencia física o tecnológica, se determina que su vida útil es inferior a la inicialmente estimada, no necesariamente implica el cambio del valor residual.

En consecuencia, la vida útil de un activo será revisada, como mínimo, al término de cada periodo contable, con independencia de que el valor residual del mismo sea igual a cero.

CONCEPTO No. 20231100008341 DEL 17-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos recibidos a través de convenio interadministrativo con el Municipio para la construcción de la nueva planta física del hospital. Deterioro de la planta física del hospital.

Doctora
MARTHA LUCIA ERAZO PEREA
Profesional Universitario - Contadora
E.S.E. Hospital La Buena Esperanza de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010007082 del 10 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:

“HECHOS:

El Municipio de Yumbo suscribió Convenio Interadministrativo con el Hospital La Buena Esperanza de Yumbo ESE y cuyo objeto es el siguiente:

El objeto del presente Convenio es: para: AUNAR ESFUERZOS PARA LA CONSTRUCCIÓN DEL LA NUEVA PLANTA FÍSICA DEL HOSPITAL LA BUENA ESPERANZA E.S.E. DEL MUNICIPIO DE YUMBO - VALLE.

Adjunto copia en PDF del convenio.

1. El Convenio fue firmado en el mes de 31 de agosto de 2022
2. El valor del Convenio es de \$40.088.652.320.00
3. El valor del Convenio (construcción de la nueva planta física del Hospital), será aportado por las dos partes, como se define en el mismo.
4. El día 09 de diciembre de 2022, el Municipio de Yumbo giró a una cuenta corriente del Hospital, la suma de \$6.000.000.000.00 (SEIS MIL MILLONES DE PESOS M/CTE).
5. De acuerdo a las instrucciones dadas por la Gerencia, el Hospital deberá constituir una Fiducia para el manejo de estos dineros.

6. El Municipio de Yumbo manejará la figura de vigencias futuras para cumplir con el Convenio.

PREGUNTAS:

1. EL Hospital registró el valor de la primera cuota como una Subvención en la cuenta 4430 – Transferencias y Subvenciones, en el mes de diciembre de 2022 por valor de \$6.000.000.000.00.

2.Cuál debe ser el registro contable para los siguientes desembolsos que hará la Alcaldía hasta completar el valor total a aportar por el Municipio de Yumbo, es decir los \$38.000 millones de pesos que vale el Convenio?

3. De no ser correcto el registro contable inicial de la primera cuota, cuál debe ser el procedimiento a seguir?

4. Qué registros contables se efectúan con cada una de las facturas o documentos equivalentes que la Empresa Constructora y la empresa encargada de la Interventoría radiquen en el Hospital?

Se afecta la Propiedad Planta y Equipo, en la cuenta Construcciones en Curso y un Pasivo?

5. Que registros contables se deben efectuar para el reconocimiento de los RENDIMIENTOS FINANCIEROS que generen estos dineros en la entidad bancaria?

Lo anterior, planteando los dos escenarios:

a) Que los rendimientos financieros le correspondan al Municipio y se le tengan que girar a ellos.

b) Que los rendimientos financieros correspondan al Hospital.

6. Qué registros contables se deberían de efectuar en caso de que, finalizado el plazo para la ejecución del Convenio, el Hospital tuviera que reintegrar recursos por no haber alcanzado a ejecutarlos?

7. Si el motivo para construir una Nueva Planta Física del Hospital, es que la actual está en mal estado y estructuralmente no cumple con las condiciones requeridas para su funcionamiento; contablemente se debería registrar un deterioro de la misma?"

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo No. 160-02-0010-2022 suscrito entre el Municipio de Yumbo y el Hospital La Buena Esperanza de Yumbo E.S.E., señala entre sus cláusulas:

"CLAUSULA PRIMERA: OBJETO: CONSTRUCCION DEL LA NUEVA PLANTA FISICA DEL HOSPITAL LA BUENA ESPERANZA E.S.E. DEL MUNICIPIO DE YUMBO - VALLE.

(...)

CLAUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DEL HOSPITAL: (...) 6) Presentar informe de las actividades desarrolladas a solicitud de la Secretaria de Salud. 7) Aplicar los recursos única y exclusivamente para la construcción de la nueva planta física del Hospital la Buena Esperanza E.S.E. del municipio de Yumbo - Valle, (...) 10) Rendir informe detallado AL MUNICIPIO respecto del objeto y las obligaciones de este convenio. (...)

CLAUSULA CUARTA: OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: (...) 2) Desembolsar a la cuenta

certificada por EL HOSPITAL el valor pactado en el presente convenio interadministrativo de acuerdo con los periodos establecidos por las partes. 3) Vigilar el desarrollo y cumplimiento del objeto y las obligaciones por parte DEL HOSPITAL. 4) Efectuar las recomendaciones que estime pertinente para la correcta ejecución del convenio a través del funcionario designado para ejercer el control y vigilancia de la ejecución del convenio. 5) Exigir y verificar, por intermedio del funcionario designado para ejercer la vigilancia y control de la ejecución del convenio. 6) Revisar la ejecución del convenio a través del supervisor asignado y expedir la constancia de recibido a satisfacción del suministro requerido. 7) Designar el supervisor del convenio. (...) CLAUSULA QUINTA: VALOR DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO, APORTES DE LAS PARTES: La entidad Municipio de Yumbo, estima el valor del convenio en la suma (...) discriminados así: el municipio aportara la suma de (...) y EL HOSPITAL LA BUENA ESPERANZA DE YUMBO E.S.E. realizara un aporte en especie los cuales se encuentran representados de la siguiente manera: UN PRIMER APORTE que consiste en dos predios (...) UN SEGUNDO APORTE que consiste en el costo del personal que va a estar a cargo del seguimiento desde la etapa precontractual, contractual y ejecución del proceso de construcción del Nuevo Hospital (...) PARÁGRAFO PRIMERO: El municipio de Yumbo transferirá al HOSPITAL de la siguiente manera (...) una vez se haya adjudicado y firmado el convenio producto del proceso de selección publica, y durante los siguientes meses de la vigencia 2023, serán (...) PARÁGRAFO SEGUNDO: Los recursos que se aportan en el presente CONVENIO deben destinarse exclusivamente al cumplimiento del objeto convenido, lo cual significa que no pueden destinarse a otros fines. PARÁGRAFO TERCERO: Al término del presente Convenio de los recursos no ejecutados serán reintegrados por EL HOSPITAL AL MUNICIPIO, incluidos los rendimientos financieros. (...) Para todos los efectos legales y fiscales el Municipio de Yumbo, cancelará el valor de los aportes a su cargo de acuerdo a las actas de avance de obra y la disponibilidad de PAC del municipio una vez firmada el acta de inicio, previa presentación de Cuenta de Cobro y/o Facturas que cumplen con lo previsto mirar la forma de pago (...) CLAUSULA DÉCIMA: SUPERVISIÓN Y CONTROL: El Secretario de Infraestructura y la Secretaria de Salud, del Municipio de Yumbo, realizarán la supervisión del presente convenio y deberán cumplir con los objetivos y metas del proyecto y tendrán las siguientes responsabilidades (...)” (Subrayado fuera de texto).

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

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

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

(...)

6.1.1. 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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

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, modificadas por la Resolución No. 212 de 2021, señalaba:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. (...)

14. Cuando la subvención esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la proporción de las condiciones no cumplidas y la diferencia se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, se señala:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.3. Medición posterior

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

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos. (...)

10.4. Baja en cuentas

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

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo 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, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

16.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

6. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la empresa recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

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.

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 rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requiera su devolución a la entidad que transfirió el activo. En este caso, si la empresa beneficiaria del activo

transferido evalúa que su subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa beneficiaria de la subvención o la naturaleza de los activos a adquirir y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

2.2.2. Medición

17. Las subvenciones monetarias se medirán por el valor recibido o por recibir. (...)

21. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

2.2.3. Devolución de subvenciones

(...)

23. Si la devolución se origina por una subvención condicionada, la empresa disminuirá el pasivo previamente reconocido y cualquier diferencia entre el este y el valor de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo estipulado en el Convenio interadministrativo No. 160-02-0010-2022 suscrito entre el Municipio de Yumbo y el Hospital La Buena Esperanza de Yumbo E.S.E., se concluye que los recursos que recibe la ESE del Municipio corresponden a subvenciones condicionadas.

Lo anterior, dado que los recursos se reciben con el propósito de ser empleados para cumplir con ellos una finalidad específica, donde la ESE es quien obtiene los beneficios económicos, a través de la nueva sede del hospital producto de la ejecución del convenio. Adicionalmente, la ESE deberá reintegrar al final del convenio los recursos no aplicados, y los rendimientos, si los hubiera, al Municipio. De igual manera, debe entregar informes sobre el avance de las actividades y el cumplimiento del objeto del

convenio, dado que el Municipio efectuará la supervisión y control a la ejecución del convenio.

Una vez aclarado lo anterior, se da respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas 1., 2. y 3. Reconocimiento de los recursos entregados por el Municipio de Yumbo

Una vez firmado el convenio, la ESE tiene el derecho contractual de exigir al Municipio el total de los recursos acordados, lo cual implica que la ESE registrará un débito en la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con los giros que realice el Municipio, de acuerdo con las fechas y condiciones estipuladas en la cláusula quinta, la ESE registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos se recaudan en sus cuentas o un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, si los recursos son recaudados en una fiducia, y un crédito en la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

4. Reconocimiento de los cobros realizados por los contratistas a la ESE

En la medida en que se ejecuten las actividades previstas por parte de los contratistas que desarrollan el objeto del convenio, la ESE debitará la subcuenta que identifique al activo en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO o de la cuenta que corresponda al gasto incurrido y acreditará la subcuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, con base en las actividades ejecutadas.

Cuando la ESE realice los pagos a los contratistas debitará el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, mencionado anteriormente, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, según de donde la ESE disponga de los recursos.

Adicionalmente, la ESE deberá disminuir el valor de los recursos reconocidos en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y reconocerá un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

5. Reconocimiento de los rendimientos financieros

Teniendo en cuenta lo señalado en el párrafo tercero de la cláusula quinta del convenio, no es posible plantear dos escenarios frente a la destinación de los rendimientos financieros que se generen con los recursos aportados por el Municipio, dado que estos se deben devolver al mismo al final del plazo del convenio, por lo que la ESE no podría hacer exigible un derecho legal o contractual sobre los rendimientos que se generen.

Por lo tanto, la ESE deberá reconocer los rendimientos financieros que se generen debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando realice el giro de los rendimientos al Municipio, la ESE debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponde, de acuerdo con la afectación realizada en el párrafo anterior.

6. Reintegro al Municipio de Yumbo de recursos no ejecutados

Si al terminar la ejecución del convenio existen recursos que deban ser devueltos al Municipio por parte de la ESE, y dado que la subvención se encuentra condicionada, la ESE debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249070-Devolución de subvenciones de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos al Municipio, la ESE debitará la subcuenta 249070-Devolución de subvenciones 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 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

7. Medición posterior de la edificación actual de la ESE

La Norma de propiedades, planta y equipo indica que la medición posterior de estos activos se realizará por el método del costo, el cual implica el reconocimiento de la depreciación y el deterioro de estos elementos, y en relación con el deterioro señala que se deberá dar aplicación a la Norma de deterioro del valor de los activos.

El deterioro corresponderá a la pérdida de beneficios económicos del activo por condiciones diferentes a su uso, y la norma indica que como mínimo al final del periodo contable la entidad deberá evaluar si existe evidencia de deterioro, teniendo en cuenta fuentes de información internas o externas, entre las cuales se puede encontrar la evidencia por obsolescencia o el deterioro físico del activo en relación con su capacidad normal de uso.

Por lo anterior, si la ESE tiene evidencia de que la planta física en la cual opera se encuentra en mal estado y estructuralmente no cumple con condiciones para su funcionamiento y uso, estas condiciones del activo se pueden considerar como evidencia de que ha existido un deterioro y, por lo tanto ha debido aplicar la Norma de deterioro del valor de los activos desde el momento en que se presentaron.

Se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes que celebran el convenio interadministrativo por cuanto al 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.

Por otra parte, si la ESE no ha efectuado el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los recursos recibidos del Municipio, así como de la medición posterior de sus propiedades, planta y equipo, de acuerdo con los numerales anteriores, 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, para corregir el error de periodos anteriores afectando la subcuenta correspondiente 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. Lo anterior, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100008991 DEL 03-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Ayudas gubernamentales y subvenciones Impuesto a las ganancias Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes recibidos a título gratuito. Reconocimiento contable de activos y pasivos por impuestos diferidos y su revisión periódica. Corrección de errores de la información financiera por reconocimiento errado del pasivo por impuesto diferido.

Doctora
NIDIA YAMILE SIMBAQUEBA GÓMEZ
Fusagasugá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010011132 del 28 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:

“1. CONTEXTO GENERAL DE LA CONSULTA:

- Para NIIF somos grupo II NIIF Pymes.
- La Compañía durante recibió a título gratuito terrenos, construcciones y edificaciones.
- Surge la duda con relación al reconocimiento del impuesto diferido de terrenos y construcciones y edificaciones, en razón a que afecta el indicador de endeudamiento.

2. INTERROGANTES

- a. ¿Cuál es el reconocimiento o asiento contable adecuado para registrar el ingreso a título gratuito de terrenos y edificaciones, y cuales cuentas contables debe afectar dicho ingreso?
- b. Si dentro de las cuentas afectadas se encuentra la “2918 pasivo por impuestos diferidos”, sírvase indicar la base fiscal respecto de la cual se generará el efecto fiscal o la fórmula de cálculo aritmético para dicha provisión.

c. Acorde con la respuesta anterior, indicar si la suma resultante debe reliquidarse por cada anualidad y bajo cuales parámetros.

d. En caso de que la cuenta '2918 pasivos por impuestos diferidos', no debiera ser afectada por motivo del ingreso de terrenos y edificaciones al patrimonio de la empresa, sírvase indicar el procedimiento para reclasificar la suma que allí se hubiere incluido.

3. MARCO NORMATIVO APLICABLE

Por tratarse de una empresa descentralizada por servicios del orden territorial (EICE), que se rige bajo el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público”.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

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 332 de 2022, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan

porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.2. Medición inicial

7. 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 empresa.

(...)

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

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

(...)

11.2. Medición inicial

6. Las propiedades de inversión se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los impuestos por traspaso de la propiedad, los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades de inversión, los costos de los suministros empleados en la construcción, los costos de preparación del lugar para su ubicación física, los honorarios profesionales por servicios legales y todos los costos necesarios para dejar la propiedad en las condiciones de operación previstas por la administración de la empresa.

(...)

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

(...)

12. Los bienes que reciba la empresa de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando a la empresa le sea transferido el control de los mismos.

(...)

2.2.2. Medición

(...)

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

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. El impuesto a las ganancias comprende todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que graven las utilidades de la empresa. Para la aplicación de esta Norma se considerarán las formas de recaudo anticipado que existan sobre este impuesto, tales como anticipos o retenciones.

2. El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias incluye tanto el impuesto corriente como el impuesto diferido.

3. El impuesto corriente es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia fiscal del periodo, ya sea real o presuntiva. La ganancia fiscal del periodo es aquella que se calcula de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal y sobre la que se calculan los impuestos a pagar. Por su parte, el impuesto diferido es la cantidad de impuesto sobre las ganancias que se espera pagar o recuperar en periodos futuros.

(...)

2.2. Impuestos diferidos

2.2.1. Reconocimiento

7. El reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se determinará a partir de las diferencias temporarias, es decir, en las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. No obstante, un pasivo por impuestos diferidos no se reconocerá cuando la diferencia haya surgido por: a) el reconocimiento inicial de una plusvalía o b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no haya sido una combinación de negocios y

que, en el momento de realizarse, no haya afectado el resultado del periodo ni la ganancia o pérdida fiscal.

(...)

10. La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar esas diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

(...)

13. Será probable que se dispongan de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar los beneficios, pérdidas y créditos fiscales no utilizados o las diferencias temporarias deducibles, siempre que existan diferencias temporarias imponibles suficientes, cuya reversión se espere en el mismo periodo de compensación de los beneficios, pérdidas y créditos fiscales no utilizados o de reversión de las diferencias temporarias deducibles. Para tal efecto, se tendrán en cuenta únicamente las diferencias temporarias imponibles, las diferencias temporarias deducibles y los beneficios, pérdidas y créditos fiscales no utilizados, que se relacionen con la misma autoridad fiscal.

14. Cuando el valor de las diferencias temporarias imponibles sea insuficiente, la empresa reconocerá activos por impuestos diferidos siempre que se cumpla cualquiera de estos dos supuestos: a) la empresa tiene la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos; y b) es probable que la empresa tenga suficientes ganancias fiscales en los mismos periodos en los que se reviertan las diferencias temporarias deducibles o se compensen los beneficios, pérdidas y créditos fiscales no utilizados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las ganancias fiscales futuras excluyendo las deducciones fiscales procedentes de dichas reversiones o compensaciones, y se ignorarán los valores imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros.

15. En la estimación de la ganancia fiscal futura probable se podrá incluir la recuperación de activos por un valor superior a su valor en libros siempre que exista evidencia suficiente de que es probable que la empresa logre esto.

16. Los impuestos diferidos generados como producto de una transacción, hecho o suceso en el periodo actual o en periodos posteriores se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto cuando estos hayan surgido de transacciones o sucesos reconocidos en el patrimonio, caso en el cual se reconocerán en el patrimonio. Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio

que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

2.2.2. Determinación de la base fiscal

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

20. La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros menos cualquier ingreso de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

(...)

2.2.3. Medición inicial

22. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán por las cantidades que se espera recuperar o pagar en el futuro cuando el activo se realice o el pasivo se cancele, utilizando las tasas y leyes fiscales que se hayan aprobado al final del periodo contable. Para el efecto, se emplearán las tasas que sean de aplicación en el ejercicio gravable en que el activo se realice o el pasivo se cancele.

23. La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará el origen y las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma como la empresa espere, al final del periodo contable, recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos. Esto es, mediante su uso o su disposición. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se medirán por su valor presente.

2.2.4. Medición posterior

24. El valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo contable. La empresa reducirá el valor del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuestos diferidos. Esta reducción será objeto de reversión cuando la empresa recupere la expectativa de tener suficiente ganancia fiscal futura para utilizar los saldos dados de baja.

25. Los cambios de valor de los impuestos diferidos, con independencia de que estos se generen por la reversión de las diferencias temporarias o por la disponibilidad de

ganancias futuras contra las cuales cargar los activos por impuestos diferidos, se reconocerán de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial se registraron en el resultado del periodo, se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo.

b) Los cambios de valor de los impuestos diferidos que en el momento de su reconocimiento inicial se registraron en el patrimonio, se reconocerán en el patrimonio.

c) Los impuestos diferidos reconocidos en el patrimonio que se relacionen con partidas presentadas en el otro resultado integral se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información

comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

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

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

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

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a la solicitud planteada, respecto a la alusión realizada a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), me permito manifestar que estas no deben ser aplicadas por ninguna entidad estatal ya que corresponden a una normativa expedida por un regulador internacional; en este sentido, las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) deben aplicar la normativa expedida por el regulador local, esto es, la Contaduría General de la Nación (CGN).

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

Por lo tanto, dado que en la consulta se establece que corresponde a una empresa descentralizada por servicios del orden territorial, que se rige bajo el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la respuesta a su consulta se da en el contexto del referido Marco Normativo.

Las diferentes normas expedidas por la CGN pueden consultarse en la página

www.contaduria.gov.co → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En relación con su solicitud, de conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta en los siguientes términos:

Pregunta a. Reconocimiento contable de los bienes recibidos a título gratuito

Los terrenos y edificaciones recibidos a título gratuito se reconocerán como ingreso por subvención cuando se den las condiciones de control del activo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS o 1640-EDIFICACIONES, o en la subcuenta 195101-Terrenos o 195102-Edificaciones de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, según naturaleza y destinación del bien, y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno, 443008-Bienes y recursos en efectivo procedentes de gobiernos extranjeros, 443009-Bienes y recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales, 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas o 443011-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, dependiendo de quien otorga a título gratuito los bienes.

Preguntas b y c. Reconocimiento contable de activos y pasivos por impuestos diferidos y su revisión periódica

Es importante indicar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que, por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación. En tal sentido, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse en relación con la base fiscal respecto de la cual se generará el activo o el pasivo por impuesto diferido al compararse con el valor en libros.

No obstante, para determinar si se genera un pasivo por impuesto diferido por el hecho económico de su consulta la empresa se remitirá al numeral 2.2 Impuestos diferidos de la Norma de impuesto a las ganancias, el cual establece que para el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos se determinarán las diferencias temporarias, es decir, las diferencias que existan entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Por su parte, se reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria

deducible. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que se espera reduzcan la ganancia fiscal, correspondiente a periodos futuros, en los cuales el activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado.

Así las cosas, con posterioridad al reconocimiento de los bienes recibidos a título gratuito, para efectos de determinar la existencia de un activo o un pasivo por impuesto diferido, la empresa comparará el valor en libros de los activos con su base fiscal, y determinará si existe una diferencia entre estos. Es de precisar, que el valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo contable.

La base fiscal de los activos será el valor que sea deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo, mediante el uso o disposición del bien. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

Si entre la base fiscal y el valor en libros de los bienes se presenta una diferencia temporaria imponible, es decir, aquella que se espera genere, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el valor en libros del activo sea recuperado, reconocerá un pasivo por impuesto diferido mediante un débito en la subcuenta 582206-Propiedades, planta y equipo o 582208-Propiedades de inversión de la cuenta 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO y un crédito en la subcuenta 291806-Propiedades, planta y equipo o 291808-Propiedades de inversión de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS.

Por el contrario, si entre la base fiscal y el valor en libros de los bienes se presenta una diferencia temporaria deducible, es decir, aquella que se espera reduzca la ganancia fiscal correspondiente a periodos futuros en los cuales el activo sea recuperado, reconocerá un activo por impuesto diferido mediante un débito en la subcuenta 198506-Propiedades, planta y equipo o 198508-Propiedades de inversión de la cuenta 1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 482506-Propiedades, planta y equipo o 482508-Propiedades de inversión de la cuenta 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO.

Posteriormente, el valor en libros de un activo por impuestos diferidos se someterá a revisión al final de cada periodo contable.

La empresa reducirá el valor del saldo del activo por impuesto diferido, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios del activo por impuesto diferido.

Así mismo, el valor del activo o pasivo por impuesto diferido aumentará o disminuirá en la medida que se presenten cambios en las leyes fiscales o se efectúe reversiones de los valores por el activo o pasivo por impuesto diferido.

Pregunta d. Corrección de errores en la información financiera

Si efectuado el análisis correspondiente, la empresa determina que no se debió realizar registro contable de un activo o pasivo por impuesto diferido, o que la medición fue por un mayor o menor valor, no procede una reclasificación de cuentas, la empresa deberá corregir el error atendiendo lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual ajustará las partidas de activo o pasivo afectadas por el error contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error es de periodos contables anteriores, o reversará el registro contable si el error es del periodo en el cual se descubre.

Con posterioridad a la corrección del error, la empresa evaluará la materialidad de este, en tanto que, si el error es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada. Si por el contrario el error es inmaterial, no se requerirá la reexpresión retroactiva. Además, es pertinente señalar que en las Notas a los estados financieros se revelarán las causas y efectos de los ajustes realizados.

CONCEPTO No. 20231100010761 DEL 04-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable para la baja de bienes de propiedades, planta y equipo, y la indemnización recibida de terceros.

Doctora
ANA EDITH QUITUMBO YULE
Contadora Pública
E.S.E. Cxayu Ce Jxut
Toribio, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010016672 del 29 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera muy respetuosa solicito muy amablemente me colaboren con el concepto sobre el tratamiento contable y el procedimiento a utilizar.

La empresa social del estado recibió por parte de la previsorora un pago por indemnización como consecuencia de la pérdida severa por daño ocurrido a una ambulancia, por lo anterior solicito muy amablemente me orienten sobre el registro contable que se debe realizar tanto para dar de baja el vehículo que declararon por perdida severa, puesto que que (sic) el vehículo solo llevaba tres años en la empresa desde que se compró y no se ha depreciado en su totalidad, posterior a esto como sería el tratamiento contable para el reconocimiento y recaudo de la consignación realizada por la previsorora”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Pública, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.3. Medición posterior

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

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos. 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 empresa 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

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

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo 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, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en la Norma de propiedades, planta y equipo, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre este o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. Por otra parte, según la Norma de deterioro del valor de los activos, el deterioro de un activo es la pérdida en los beneficios económicos futuros adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación.

Por lo anterior, para el caso descrito en su consulta, una vez se declara la pérdida severa por daño ocurrido al bien, la empresa debe proceder a la baja en cuentas de este en su información financiera, no obstante, desde el momento en que la empresa evidenciara indicios de deterioro sobre el vehículo debió estimar la pérdida por deterioro del valor de este.

En consecuencia, la E.S.E. al no esperar obtener beneficios económicos futuros derivados del uso del vehículo, ha debido reconocer la pérdida por la baja en cuentas del elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo, mediante un débito en las subcuentas respectivas de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; la diferencia resultante, si existiere, la reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Posteriormente, la E.S.E. al tener certeza de que recibirá una compensación o indemnización procedente de terceros por el vehículo dado de baja, el reconocimiento de esta compensación se registrará como un ingreso en el resultado del periodo mediante un débito en la subcuenta 138438-Compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480839-Compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Posteriormente, con la recepción de los recursos de la compensación la empresa registrará un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138438-Compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20231100024781 DEL 23-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Actualización del valor mediante avalúo de propiedades, planta y equipo. Corrección del valor de bienes totalmente depreciados que continúan siendo utilizados por parte de la empresa.

Doctor
CHRISTIAN CAMILO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
Gerente y Representante Legal
E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Chiquinquirá
Chiquinquirá, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032282 del 12 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"... me permito respetuosamente dirigirme a su Despacho con el fin de solicitar se indique cual sería el procedimiento pertinente para llevar a cabo el asiento contable respecto de:

1. El ingreso de los nuevos valores para los bienes que conforman la propiedad, planta y equipo de la empresa, que a la fecha del avalúo se encuentran totalmente depreciados, no obstante, siguen prestando servicio por sus condiciones físicas.
2. Las correcciones de valor de los bienes, cuyos valores difieren con los valores que registra el sistema de información de la entidad y que corresponde a los valores del costo menos la depreciación.

Lo anterior, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

La Empresa de servicios públicos Domiciliarios de Chiquinquirá, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P., (...) llegó a cabo el proceso de conversión bajo nuevo Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran

Ahorro del Público, donde incluyó la realización de avalúo quedando el valor actual bajo NIIF, de igual manera que las vidas útiles de los bienes de Propiedad, planta y equipo cumplen con la norma, en cuanto a la depreciación manifestando que los activos vienen siendo depreciados de conformidad a lo requerido y que la misma se ajusta a la realidad de vida del activo.

Para el año 2022, la empresa llevó a cabo el contrato de prestación de servicios cuyo objeto fue `realizar avalúo comercial para la propiedad, planta y equipos de la empresa' resultados que no fueron aplicados dentro de la vigencia 2022, dicho avalúo incluye la realización de una serie de actividades que implican la corrección de valores de elementos con vida útil en ceros (es decir totalmente depreciados) pero que siguen prestando servicio. Así mismo, este avalúo muestra valores que difieren de los valores que registra el sistema de información de la entidad y que corresponde a los valores del costo de los elementos de propiedad, planta y equipo menos la depreciación conforme al proceso de conversión bajo el nuevo marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Ahora bien, la empresa dentro de este mismo proceso de conversión, incluyó en sus estados financieros el valor de un terreno el cual se encontraba pendiente de legalizar, esto en virtud que, la empresa ejerce el control de ese activo, pues es la aludida quien decide el propósito para el cual se destina, así mismo es quien obtiene sustancialmente los beneficios, al igual que prohíbe a terceras personas el acceso a los mismo y asume sustancialmente los riesgos asociados.

Así las cosas, el Honorable Concejo Municipal de Chiquinquirá-Boyacá, aprobó que el Municipio de Chiquinquirá, entregue legalmente a EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P., el aludido predio. Es así, y con base en la decisión del órgano colegiado, que la Administración Municipal de Chiquinquirá procede a realizar la entrega formal del terreno en mención, el cual figura con un valor catastral inferior al valor registrado dentro del proceso de conversión antes citado”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, 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 empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

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

20. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa 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 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 empresa tenga con activos similares.

23. 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.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. 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.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la empresa aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos.

(...)

16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

16.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

6. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la empresa recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

De conformidad con las consideraciones expuestas, si un activo está totalmente depreciado y aún se encuentra en uso, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado con 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.

En consecuencia, la empresa deberá realizar la corrección del error correspondiente a la situación de los activos totalmente depreciados que se encuentran aún en uso, 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 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, para efectos de presentación, la empresa debe evaluar la materialidad de los errores encontrados y, de considerarlos materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por los errores en la elaboración de los estados financieros.

Pregunta 2.

Conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son 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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro. El deterioro será la diferencia entre el valor en libros y el valor recuperable, cuando este último sea inferior al valor en libros. El valor recuperable será el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, valores que se estimarán atendiendo a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Ahora bien, dado que el terreno fue previamente incorporado a los estados financieros de la empresa la cual, sin tener la titularidad jurídica ostentaba el control del mismo, con la entrega de la titularidad por parte del Municipio de Chiquinquirá, la empresa no

deberá realizar registro alguno toda vez que corresponde a un hecho de carácter legal y administrativo.

Sin embargo, de ser pertinente, la empresa procederá a revelar el hecho en sus notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231110028491 DEL 06-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos recaudados mediante la tarifa del servicio que se ejecutan en el Plan de Obras e Inversiones Regulado.

Doctor

HELMUTH MAURICIO CÁRDENAS CAJAMARCA

Gerente

E.S.P. Empresa de Acueducto y Alcantarillado - Mosquera

Mosquera, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039502 del 29 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con base en la respuesta dada (Radicado CGN: 20221100059731 de Fecha: 28-09-2022) a la consulta del asunto (radicada con el N° 20220010039142 del 23 de agosto de 2022), comedidamente acudimos bajo el criterio de su competencia, para que dentro del marco normativo Resolución 414 de 2014, se amplié y/o aclare la respuesta sobre el manejo de cuentas contables que se le debe dar a la protección recursos de inversión, en los siguientes aspectos:

1.) Dado que en el Radicado CGN: 20221100059731 de Fecha: 28-09-2022, se indica:

“Con la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, la empresa tiene el derecho de recibir vía tarifa los recursos para atender el Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR. Por lo tanto, reconocerá un pasivo diferido, ya que estos recursos no cumplen con la definición de ingreso, para lo cual acreditará la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS” (Negrilla fuera de texto)

Con base en lo anterior, se pregunta ¿dado que los recursos para atender el Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR, no cumplen con la definición de ingreso, los mismos no son objeto de impuesto de renta?

“En la medida en que se ejecuten los recursos recibidos, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios. Simultáneamente, la empresa debitará la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones establecidas en la regulación correspondiente, y acreditará la subcuenta correspondiente de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO” (Negrilla fuera de texto)

Con base en lo anterior, se pregunta:

¿Con la ejecución de los recursos recibidos, en que caso y cuenta (s) contable (s) se afecta el activo, y que caso y cuenta (s) contable (s) se afecta el gasto?

¿Si la infraestructura de operación (redes, plantas, tanques, etc.), no es propiedad del prestador del servicio, por ostentar solo la figura de operador, como es el manejo contable que se le debe dar a los recursos recibidos e invertidos, en cuanto a la afectación de las cuentas del activo, pasivo, ingreso y/o gasto?

Al acreditar la subcuenta correspondiente de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO, ¿se estaría reconociendo un ingreso?, ¿de ser así, tendría y cuál sería la contrapartida en el gasto o costo?, ¿de no tener contrapartida en el gasto o costo, tendría afectación en el impuesto de renta?

2.) Si el municipio es dueño de la infraestructura de operación de los servicios, el prestador operador del servicio al recibir vía tarifa y ejecutar los recursos para atender el Plan de Obras e Inversiones Regulado – POIR, en el marco normativo Resolución 414 de 2014, ¿cómo debe proceder contablemente para el reconocimiento de la ejecución de dichos recursos?”

Posteriormente, en la mesa de trabajo del 2 de octubre de 2023, la doctora Olga Lucía Higuera, Secretaria de Hacienda del municipio de Mosquera, informa que la infraestructura objeto de reposición, rehabilitación o mantenimiento con los recursos del POIR se encuentra reconocida en la contabilidad de la Empresa, dado que la infraestructura reconocida por el Municipio de Mosquera se financia con recursos propios o del Sistema General de Participaciones. En este sentido, no es aplicable el escenario planteado por la Empresa en el que la infraestructura reconocida por el municipio se financia con recursos del POIR.

CONSIDERACIONES

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

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

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

Proyectos del servicio público domiciliario de acueducto:

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

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

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

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

Proyectos del servicio público domiciliario de alcantarillado:

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

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

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

En cuanto a la regulación contable pública, 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 por la Resolución 332 de 2022, establecen:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

4. 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 empresa 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.

5. 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 empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

6. 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 empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

7. 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 empresa” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la información suministrada en su consulta y en la mesa de trabajo, la Empresa aplicará el tratamiento contable definido en el Concepto 20221100059731 del 28 de septiembre de 2022. Por tanto, se complementan las conclusiones allí contenidas de la siguiente manera:

La Empresa reconocerá el componente de la tarifa relacionado con el Costo Medio de Inversión (CMI) mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la subcuenta 299005-Costo medio de inversión de las empresas de servicios públicos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de la cartera, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se recauda en cuentas bancarias, o la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se recauda en un encargo fiduciario, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Posteriormente, en la medida que ejecute los recursos del CMI en el Plan de Obras e Inversiones Regulado (POIR), la Empresa debitará la subcuenta 299005-Costo medio de inversión de las empresas de servicios públicos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, según corresponda a la tarifa de acueducto o de alcantarillado.

Simultáneamente, con base en la Norma de propiedades, planta y equipo, la Empresa debe evaluar en cuál de los siguientes dos casos se encuentra cada desembolso que realice con los recursos del POIR:

a. Si la ejecución de los recursos del POIR conduce a generar nuevos activos, o mejorar o sustituir elementos existentes de propiedad, planta y equipo, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

b. Si la ejecución de los recursos del POIR se relaciona con la reparación o el mantenimiento de un elemento de propiedad, planta y equipo existente, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de la cuenta por pagar, la Empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los

recursos se encuentran en cuentas bancarias, o la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se encuentran en un encargo fiduciario.

Por otra parte, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre los efectos tributarios del reconocimiento de los recursos del POIR. Por tanto, se informa que se trasladaron sus inquietudes sobre dichos efectos a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante oficio con radicado N° 20231110025421 del 30 de agosto de 2023.

CONCEPTO No. 20231100032951 DEL 20-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Activos totalmente depreciados y en uso. Reevaluación de bienes de propiedades, planta y equipo.

Doctora

ELIANA QUINTERO SÁNCHEZ

Jefe de Departamento Financiero

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Pereira S.A.S. E.S.P.

Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010041772 del 13 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:

“En la actualidad la empresa cuenta con más de 10.000 elementos de propiedad planta y equipo incluidos bienes muebles e inmuebles, controlables y de menor cuantía; cada grupo de activos con distintas fechas de adquisición, dentro de los cuales contamos con aproximadamente 900 activos que se encuentran totalmente depreciados pero aún están en uso, para este último caso se requiere conocer cuál es el procedimiento correcto para calcular la medición posterior al reconocimiento inicial, saber si normativamente es viable realizar reavaluo (sic) y así mismo conocer si aplica la reexpresión de los Estados Financieros.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuestos en la Resolución 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS.

(...)

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.

20. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa 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 razonable 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.

(...)

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

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" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, la vida útil de las propiedades, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de

este, por lo cual, esta se estima atendiendo a la experiencia que tenga la empresa con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil de cualquier bien de propiedades, planta y equipo, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, factores el uso previsto, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Así mismo, la misma Norma señala que las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual y 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 deben ajustar para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Además, la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define un error como la omisión e inexactitud que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

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

i) El hecho de que se tengan bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y aún estén en uso por parte de la empresa, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo en lo relacionado con la revisión anual de 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 deprecie en su totalidad cuando aún se encuentra generando beneficios económicos.

Si la entidad cometió un error al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, esto con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas, deberá realizar los ajustes necesarios al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del bien. Para su corrección, la empresa debe definir la vida útil para cada uno de estos elementos, que refleje la realidad económica relacionada con su uso 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, recalculando la depreciación del vehículo teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente.

En consecuencia, el exceso en la depreciación se registrará mediante un débito en la subcuenta 168508-Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1685-

DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el periodo actual; y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el importe del exceso de la depreciación que corresponda a periodos anteriores.

Así mismo, la empresa debe evaluar 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 en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

ii) Puede también suceder que, la empresa haya aplicado de manera correcta la revisión de los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, pero debido a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, ha surtido un proceso de depreciación total del bien. En este caso, no se ajustará el valor en libros del activo, pero sí deberá revelar dicha información.

Por otra parte, en atención a su inquietud sobre realizar avalúos a los elementos clasificados como propiedades, planta y equipo, el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, estos elementos se deben medir al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, en caso de que se efectúen avalúos, estos únicamente se efectuarán con ocasión a la comprobación del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, a fin de estimar el valor recuperable, en cuyo caso requiere del valor razonable o del valor en uso.

CONCEPTO No. 20231100041221 DEL 28-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Medición posterior de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo Actualización del valor de las propiedades, planta y equipo al cierre del periodo

Doctora
ERICKA LUCÍA QUINTERO SÁNCHEZ
Contadora
E.S.E. Hospital Santa Ana – Guática
Guática, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046822 del 13 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:

“Por favor su ayuda con orientación sobre depreciación de activos fijos: Tengo 5 equipos de cómputo que se compraron hace 7 años o más, la política me dice que se deprecia a 3 años en línea recta. Los equipos están en uso y se continúan depreciando mensualmente.”

CONSIDERACIONES

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS.

(...)

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.

20. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa 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 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 empresa tenga con activos similares.

23. 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.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. El efecto en la depreciación por el ajuste de dichas variables se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

10.4 Baja en cuentas

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa 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 razonable de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemplo 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 empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros

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

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

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

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

(...)

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con 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. En consecuencia, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público no contempla en su medición posterior la actualización de valor de estos bienes. Por ello, los avalúos que se efectúen para efectos contables serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de tales activos.

Por lo anterior, los activos referenciados que se encuentran totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por parte de la empresa, conservan todavía el potencial de generar beneficios económicos a través de su uso, dando lugar a dos situaciones:

La primera situación se presenta si este hecho ha ocurrido porque 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 las estimaciones contables correspondientes a la vida útil de tales bienes, 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.

Es de precisar que respecto a la vida útil la Norma de propiedades, planta y equipo señala que es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este; por lo cual, esta se estima atendiendo a la experiencia que tenga la empresa con activos similares.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual deberá recalculando la depreciación de los activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente.

Por lo tanto, la empresa deberá subsanar el error recalculando la depreciación de los equipos, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, y subsanará el error registrando un débito en la subcuenta 168507-Equipos de comunicación y computación de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente; un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el periodo actual; y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el importe del exceso de la depreciación que corresponda a periodos anteriores.

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.

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

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000171 del 05-01-2023

20231100002941 del 16-02-2023

20231100009041 del 03-04-2023

20231100016521 del 23-06-2023

20231100019361 del 12-07-2023

20231100040081 del 20-11-2023

- 1.2.11 PROPIEDADES DE INVERSIÓN**
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100003181 del 22-02-2023
20231100008991 del 03-04-2023
20231100040081 del 20-11-2023
- 1.2.12 ACTIVOS INTANGIBLES**
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231120043521 del 22-12-2023
- 1.2.13 ARRENDAMIENTOS**
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100037161 del 02-11-2023
- 1.2.14 ACTIVOS BIOLÓGICOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.15 COSTOS DE FINANCIACIÓN**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS**
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100002941 del 16-02-2023
20231100024781 del 23-08-2023
- 1.2.17 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.18 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.19 CUENTAS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20231100010451 DEL 02-05-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los intereses de mora por el pago extemporáneo de obligaciones tributarias.

Señores

EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ – ESP
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100015532 del 22 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Dada la naturaleza sancionatoria de los intereses moratorios causados por extemporaneidad en el pago del impuesto a la renta, establecida en el Título III del Estatuto tributario y ratificada por la Corte constitucional, ¿los registros contables de estos intereses de mora en que cuenta deben ser reconocidos para una Empresa de Servicios Públicos con capital 100% público?

¿Se presentaría inconsistencia al registrar los intereses moratorios en las subcuentas 512017 y 522017 denominadas ‘Intereses de mora’, toda vez que las mismas hacen parte de los grupos de Gastos de administración y operación y De ventas respectivamente para el registro de ‘Impuestos, contribuciones y tasas’ y no para sanciones?

Téngase presente que el plan de cuentas figura las subcuenta 589025 Multas y sanciones, de la cuenta 5890 ‘Gastos diversos’ que es específica para sanciones”.

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:

“6.1.2. 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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 340 de 2022, describe las siguientes cuentas, así:

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

Representa el valor los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

5220-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

Con base en las consideraciones expuestas, cuando en la empresa surge la obligación de pagar intereses de mora por el pago extemporáneo de sus obligaciones tributarias, estos serán reconocidos como parte de las cuentas por pagar de la empresa, para lo cual se registrará un débito en la subcuenta 512017-Intereses de mora de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, cuando están asociados con la gestión administrativa de la empresa o el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa, o en la subcuenta 522017-Intereses de mora de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, cuando están asociados directamente con la venta de bienes o prestación de servicios, y un crédito en la subcuenta 244017-Intereses de mora de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Cuando la empresa efectúe el pago de los intereses de mora, registrará un débito en la subcuenta 244017-Intereses de mora de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100016861 DEL 28-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Provisiones Pasivos contingentes Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos registrados en la subcuenta 290304-Depósitos sobre contratos, y de los procesos judiciales instaurados por terceros en relación con estos recursos.

Doctora
MAGDA MERCEDES ARÉVALO ROJAS
Directora de Contabilidad
E.S.P. Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá
Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010023662 del 17 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP – EAAB ESP actualmente reconoce en su estado de situación financiera el concepto de retención en garantía aplicada sobre los contratos de obra lo cual afecta la cuenta del pasivo 290304* - Depósitos Recibido de Terceros-Retención sobre contratos. Dicha cuenta presenta saldos con antigüedad mayor a 2 años y que por motivos contractuales o por falta de gestión del contratista no se realiza la devolución de esta retención, principalmente por desacuerdos entre las partes, lo que conlleva a que se acuda a instancias judiciales. Por este motivo dentro de los saldos reportados en dicha cuenta, se evidencian saldos por contratos que se encuentran en proceso jurídico.

Teniendo en cuenta la situación que se presenta frente al tema antes expuesto, al interior de la Empresa se ha realizado el análisis de lo dispuesto en el procedimiento sobre el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, previsto en la Resolución CGN No. 082 de 2021 (adjunto al presente), principalmente en lo referente al numeral 2.1, el cual prevé:

(...) 2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. (...)

(...) Para las obligaciones reconocidas por la empresa sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda. (...)

Por la situación y normatividad expuesta, se elevan las siguientes inquietudes:

- Teniendo en cuenta que la EAAB ESP., tiene reconocidas obligaciones por retenciones en garantía en virtud de la ejecución de contratos y sobre los cuales se han iniciado procesos judiciales, ¿se debe mantener en la contabilidad los registros derivados de la obligación en la cuenta del pasivo, en este caso la 290304*-Depósitos sobre contratos, o debe hacer la reclasificación a otra cuenta contable?
- En caso de corresponder a una reclasificación contable ¿a cuál cuenta contable debería hacer la reclasificación?
- Bajo esta misma situación, ¿la empresa debe efectuar un registro adicional respecto a los litigios y demandas en contra de la Empresa en las cuentas del pasivo contingente (cuentas de orden) o provisión (pasivo) dependiendo de la calificación del proceso (probable, posible o remotos)?”.

CONSIDERACIONES

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

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

63. 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.

64. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden surgir por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. (...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

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

81. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para 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 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción.

3.5. Baja en cuentas

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

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa 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 empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

(...)

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. 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 empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 082 de 2021, establece:

"2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA EMPRESA

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

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa 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.

(...)

Para las obligaciones reconocidas por la empresa sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda.

2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

(...)

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

El pasivo contingente se revisará cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor

con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la empresa.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la empresa registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. Los mayores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

(...)

2.5. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan,

(...)

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.

2.6. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

2.7. Sentencia absolutoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo absolutorio o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia absolutoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo absolutorio o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial, la empresa cancelará las cuentas de orden o la provisión afectadas durante el litigio o mecanismo alternativo de solución de conflictos de la siguiente manera.

(...)

Las costas procesales que se liquiden a favor de la empresa se registrarán debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el recaudo de las costas procesales, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada uno de los interrogantes planteados:

a. Reclasificación de los valores registrados en la subcuenta 290304-Depósitos sobre contratos por el inicio de los procesos judiciales

Dado que los valores que la empresa registró en la subcuenta 290304-Depósitos sobre contratos de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA corresponden a recursos que fueron recibidos por la empresa de manera transitoria para garantizar el cumplimiento de los contratos que suscribían con terceros, y que por ende estos recursos deben ser retornados a cada uno de los terceros una vez finalizada la ejecución de los contratos, no es viable efectuar la reclasificación de dichos recursos a otras cuentas y subcuentas por el hecho de que se haya iniciado un proceso judicial.

Al respecto, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala que "Para las obligaciones reconocidas por la empresa sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda".

Por lo tanto, la subcuenta 290304-Depósitos sobre contratos de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA se debitará cuando la empresa retorne a los terceros los valores retenidos o deba realizar la devolución de los recursos como resultado de un fallo judicial.

b. Reconocimiento contable de procesos judiciales por litigios y demandas en contra de la empresa

Si en el proceso judicial instaurado en contra de la empresa existen conceptos y valores solicitados por los terceros, diferentes de lo correspondiente a depósitos sobre contratos, estos deben ser tratados de acuerdo con lo señalado en el numeral 2. Demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por terceros en contra de la empresa del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Para ello, la empresa deberá aplicar lo indicado en el numeral 2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, a partir del cual la empresa deberá evaluar la probabilidad de pérdida del proceso con la finalidad de definir si se encuentra ante una obligación remota, posible o probable, y dependiendo del caso dar el tratamiento contable señalado en los numerales 2.2., 2.3. o 2.4.

De manera posterior, y de acuerdo con el desarrollo que tenga el proceso judicial la empresa aplicará lo correspondiente de los numerales 2.5., 2.6. y 2.7. a fin de dar cumplimiento a la decisión tomada por la instancia competente.

En relación con las costas procesales, si están a cargo de la empresa 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, pero si

estas son liquidadas a favor de la empresa se registrarán debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En cualquiera de los casos, el pago de las costas procesales afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100028271 DEL 29-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de sentencias en concreto y en abstracto proferidas en contra de la empresa

Doctor
 LUIS FERNANDO PINEDA ÁVILA
 Gerente
 Subred Integrada de Servicios de Salud Sur E.S.E.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039722 del 30 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Subred Integrada de Servicios de Salud Sur (...) ha sido objeto de demandas formuladas en su contra en ejercicio de diferentes medios de control como el de nulidad y restablecimiento del derecho, la reparación directa y/o controversias contractuales.

Algunas de estas demandas han sido falladas en su contra y las sentencias se encuentran ejecutoriadas para pago en términos de lo dispuesto por el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA.

Teniendo en cuenta el marco normativo alusivo al registro de sentencias judiciales en la cuenta contable 2460 “créditos judiciales- y atendiendo lo establecido en el numeral 2.5 del “Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias”, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, que a su tenor literal dispone que con la liquidación de la sentencia en firme condenatoria, laudo arbitral definitivo o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar - 2460-créditos judiciales (...)” se plantea la siguiente consulta:

¿Es prudencial que dentro del plazo a través del cual se verifique la pre-liquidación de la sentencia, se mantenga el valor de la provisión en la cuenta 2701 Litigios y demandas?

(...)

En tal sentido, cuando el cumplimiento de la sentencia conlleve la erogación de sumas de dinero, el pago de dichas obligaciones se atenderá con los recursos presupuestales de la entidad, tornándose necesario efectuar los traslados presupuestales requeridos de acuerdo con las disposiciones legales vigentes. Estos pagos están sujetos a la disponibilidad presupuestal previa y al Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC) disponible.

Así las cosas, por no contar a la fecha con las disponibilidades presupuestales suficientes para sufragar el valor de las sentencias en su contra, la entidad viene a través de un esfuerzo ingente, adelantando, desarrollando y adoptando las gestiones necesarias y las medidas conducentes al pago de las sentencias dentro de los plazos establecidos, respetando en su integridad los derechos reconocidos a terceros y actuando de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.

En ese interregno al interior de la Subred Integrada de Servicios de Salud Sur E.S.E., se proyectan preliquidaciones parciales de las sentencias hasta tanto se obtengan los recursos, los documentos anotados y las actuaciones de entidades como COLPENSIONES encargada a través de su Dirección de Ingresos por Aportes encargada de efectuar la liquidación financiera de los aportes al Sistema de Seguridad Social en Pensiones. En consecuencia y bajo la perspectiva anterior, reiteramos respetuosamente nuestra consulta:

¿Es prudente que dentro del plazo a través del cual se verifique la pre-liquidación de la sentencia, se mantenga el valor de la provisión en la cuenta 2701 Litigios y demandas?”.

CONSIDERACIONES

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

“Artículo 192. Cumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas.

(...)

Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.

Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.

Cuando el fallo de primera instancia sea de carácter condenatorio y contra el mismo se interponga el recurso de apelación, el Juez o Magistrado deberá citar a audiencia de conciliación, que deberá celebrarse antes de resolver sobre la concesión del recurso. La asistencia a esta audiencia será obligatoria. Si el apelante no asiste a la audiencia, se declarará desierto el recurso.

Cumplidos tres (3) meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena o de la que apruebe una conciliación, sin que los beneficiarios hayan acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva, cesará la causación de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud.

En asuntos de carácter laboral, cuando se condene al reintegro, si dentro del término de tres (3) meses siguientes a la ejecutoria de la providencia que así lo disponga, este no pudiere llevarse a cabo por causas imputables al interesado, en adelante cesará la causación de emolumentos de todo tipo.

El incumplimiento por parte de las autoridades de las disposiciones relacionadas con el reconocimiento y pago de créditos judicialmente reconocidos acarreará las sanciones penales, disciplinarias, fiscales y patrimoniales a que haya lugar.

Ejecutoriada la sentencia, para su cumplimiento, la Secretaría remitirá los oficios correspondientes.

Artículo 193. Condenas en abstracto. Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere sido establecida en el proceso, se harán en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en este Código y en el Código de Procedimiento Civil.

Cuando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término caducará el derecho y el juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación.

(...)

Artículo 195. Trámite para el pago de condenas o conciliaciones. El trámite de pago de condenas y conciliaciones se sujetará a las siguientes reglas:

1. Ejecutoriada la providencia que imponga una condena o apruebe una conciliación cuya contingencia haya sido provisionada en el Fondo de Contingencias, la entidad

obligada, en un plazo máximo de diez (10) días, requerirá al Fondo el giro de los recursos para el respectivo pago.

2. El Fondo adelantará los trámites correspondientes para girar los recursos a la entidad obligada en el menor tiempo posible, respetando el orden de radicación de los requerimientos a que se refiere el numeral anterior.

3. La entidad obligada deberá realizar el pago efectivo de la condena al beneficiario, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos.

4. Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratorio a la tasa comercial.

La ordenación del gasto y la verificación de requisitos de los beneficiarios, radica exclusivamente en cada una de las entidades, sin que implique responsabilidad alguna para las demás entidades que participan en el proceso de pago de las sentencias o conciliaciones, ni para el Fondo de Contingencias. En todo caso, las acciones de repetición a que haya lugar con ocasión de los pagos que se realicen con cargo al Fondo de Contingencias, deberán ser adelantadas por la entidad condenada.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno Nacional reglamentará el procedimiento necesario con el fin de que se cumplan los términos para el pago efectivo a los beneficiarios. El incumplimiento a las disposiciones relacionadas con el reconocimiento de créditos judicialmente reconocidos y con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos acarreará las sanciones penales, disciplinarias y fiscales a que haya lugar.

PARÁGRAFO 2o. El monto asignado para sentencias y conciliaciones no se puede trasladar a otros rubros, y en todo caso serán inembargables, así como los recursos del Fondo de Contingencias. La orden de embargo de estos recursos será falta disciplinaria.

(...)

Artículo 297. Título ejecutivo. Para los efectos de este Código, constituyen título ejecutivo:

1. Las sentencias debidamente ejecutoriadas proferidas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante las cuales se condene a una entidad pública al pago de sumas dinerarias.

2. Las decisiones en firme proferidas en desarrollo de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, en las que las entidades públicas queden obligadas al pago de sumas de dinero en forma clara, expresa y exigible.

3. Sin perjuicio de la prerrogativa del cobro coactivo que corresponde a los organismos y entidades públicas, prestarán mérito ejecutivo los contratos, los documentos en que consten sus garantías, junto con el acto administrativo a través del cual se declare su incumplimiento, el acta de liquidación del contrato, o cualquier acto proferido con ocasión de la actividad contractual, en los que consten obligaciones claras, expresas y exigibles, a cargo de las partes intervinientes en tales actuaciones.

4. Las copias auténticas de los actos administrativos con constancia de ejecutoria, en los cuales conste el reconocimiento de un derecho o la existencia de una obligación clara, expresa, y exigible a cargo de la respectiva autoridad administrativa. La autoridad que expida el acto administrativo tendrá el deber de hacer constar que la copia auténtica corresponde al primer ejemplar” (Subrayados fuera de texto).

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado al absolver una consulta formulada por el Ministro de Hacienda, C.P. Jaime Paredes Tamayo, radicación No. 369 del 26 de septiembre de 1990, manifestó:

“Las condenas se pronuncian in genere o se dictan en concreto. Las primeras obedecen al hecho de que en el proceso, aunque aparece acreditada la existencia del perjuicio o daño, no se halla probada la cuantía o monto de la indemnización correspondiente. En este tipo de condenas se da una insuficiencia probatoria sobre el último extremo, que deberá suplirse durante el trámite posterior.

Las condenas en concreto pueden asumir dos formas, igualmente válidas, así: a)- La sentencia fija un monto determinado por concepto de perjuicios; por ejemplo, condena a pagar \$ 1'000.000.00 ; y b)- La sentencia no fija suma determinada, pero la hace determinable, bien porque en la misma se dan en forma precisa o inequívoca los factores para esa determinación, de tal manera que su aplicación no requiere de un procedimiento judicial subsiguiente, con debate probatorio para el efecto; o bien, porque los elementos para esa determinación están fijados en la Ley, tal como sucede con los salarios y prestaciones dejados de devengar por un funcionario o empleado público durante el tiempo que estuvo por fuera del servicio.

En otras palabras, la Administración cumple las sentencias, las ejecuta dice la norma (artículo 176 del C.C.A.), una vez estén ejecutoriadas (artículo 174 ibídem). Pero ese cumplimiento se entiende sólo cuando contengan condena en concreto, en las dos hipótesis explicadas; o cuando se haya cumplido el procedimiento de liquidación y el auto correspondiente esté ejecutoriado (Condena in genere).

En estos eventos, como lo dispone el mismo código administrativo, la administración deberá adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento y es aquí donde la administración para acatar la sentencia deberá hacer las operaciones aritméticas, aplicando los factores que no requieren prueba por ser de orden legal, para determinar la cuantía de la indemnización.

En materia laboral no procede, en principio, la condena "in abstracto", toda vez que en la Ley y en los reglamentos están dados los elementos para su liquidación. Sería procedimiento inútil, dilatorio e ilegal que tuviera que hacerse condena "in genere", para luego, por una liquidación incidental dentro del proceso mismo, determinar el valor de una condena por salarios, prestaciones y demás derechos sociales, cuando estos presupuestos están forzosa e ineludiblemente señalados por la Ley.

No puede olvidarse que la presunción de derecho de conocimiento de la ley, se aplica tanto a los particulares como a los funcionarios públicos" (Subrayado fuera de texto).

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

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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 332 de 2022, señalan:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 082 de 2021, dispone:

"2.5. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

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 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable de las sentencias condenatorias proferidas en contra de las empresas debe realizarse atendiendo a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, que establece que, con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, se registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

En este sentido, tratándose de sentencias cuya condena se profiera en concreto y se fije una suma determinada, atendiendo a lo señalado por el Principio de Devengo que establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, se deberá reconocer la respectiva cuenta por pagar una vez ejecutoriada la providencia judicial.

Ahora bien, tratándose de sentencias que contengan condenas en abstracto, atendiendo a lo señalado por el Principio de Devengo, habrá lugar a que se reconozca la respectiva cuenta por pagar cuando adquiera firmeza el auto proferido dentro del incidente de liquidación correspondiente, por cuanto mediante dicho auto se liquida la condena respectiva en contra de la empresa.

Por otro lado, tratándose de sentencias cuya condena se profiere en concreto y no se fije una suma determinada sino que la misma sea determinable, y corresponda a la empresa hacer las operaciones aritméticas para determinar dicho valor, se deberá reconocer la cuenta por pagar una vez realizada tal liquidación o una vez se inicie un proceso ejecutivo por parte del acreedor, lo que primero ocurra.

De conformidad con lo anterior, si en las sentencias de que trata su consulta se liquida o determina el valor que debe pagar la empresa como condena, la respectiva cuenta por pagar se debe reconocer una vez ejecutoriada dicha providencia judicial, con independencia de que la empresa deba realizar traslados presupuestales para efectuar el pago de la misma.

Por otro lado, si en las sentencias de que trata su consulta no se determina el valor que debe pagar la empresa como condena, se deberá mantener reconocida la provisión hasta tanto se deba reconocer la cuenta por pagar conforme a lo señalado en párrafos anteriores, y también con independencia de que la empresa deba realizar traslados presupuestales para efectuar el pago de las mismas.

CONCEPTO No. 20231100044671 DEL 22-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de los intereses corrientes en cuentas por pagar

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010052612 del 15 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:

“La Electrificadora del Meta S.A. en el marco de su operación se acogió a la Resolución 101 029 de 2022 emitida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), en aras de diferir el pago de las obligaciones facturadas por el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales (ASIC) y las obligaciones que se derivan de las liquidaciones realizadas por la Liquidación y Administración de Cuentas (LAC).

Los conceptos cuyo pago se difiere generando un interés por financiación, corresponden a compras por energía eléctrica, cargos por uso del Sistema de Transmisión Nacional (STN) y servicios de intermediación del Centro Nacional de Despacho (CND) y (SIC) Sistemas de Intercambios Comerciales.

Estos pagos están directamente relacionados con la prestación de servicio público de la compañía, por lo cual, el reconocimiento del pasivo se realiza en la subcuenta 240101 BIENES Y SERVICIOS.

Para realizar un correcto control, el valor del capital que es diferido o financiado se ha venido registrando en una subcuenta auxiliar exclusiva para este hecho económico. No obstante, dentro del Catálogo General de Cuentas no se ha logrado identificar una subcuenta del pasivo para registrar los intereses de financiación asociados.

Por otra parte, el gasto por intereses de financiación se ha registrado en la subcuenta 580490 OTROS GASTOS FINANCIEROS, teniendo en cuenta que dentro de la cuenta

5804 FINANCIEROS, tampoco existe una subcuenta específica para este tipo de intereses.

Teniendo en cuenta lo anterior, elevamos la siguiente cuestión ¿En qué subcuenta del pasivo del Catálogo General de Cuentas se deben registrar los intereses de financiación causados para que describan correctamente el hecho económico descrito? ¿La subcuenta del gasto utilizada es la correcta?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, señalan:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.3. Medición inicial

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

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar se mantendrán por el valor de la transacción” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 321 y 341 de 2022, describe las siguientes cuentas así:

2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”.

5804-FINANCIEROS “Representa el valor de los gastos en los que incurre la empresa que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos

financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros”

CONCLUSIONES

En atención a su inquietud y a lo señalado en la medición de las cuentas por cuentas por pagar y la descripción del Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorros del público; aunque no existe una subcuenta específica del pasivo en donde se reconozca los intereses pagados en la financiación de la cuenta por pagar, es adecuado separar los intereses de la cuenta por pagar respectiva.

Por lo anterior, la empresa reconocerá las obligaciones contraídas con terceros por la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, por el valor de la transacción, en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Además, reconocerá la obligación de los intereses mediante el débito en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804- FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000081 del 03-01-2023

20231120008241 del 16-03-2023

20231100036451 del 27-10-2023

20231100041941 del 30-11-2023

1.2.20 PRÉSTAMOS POR PAGAR

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

1.2.21 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO No. 20231110002131 DEL 06-02-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Beneficios a los empleados - Beneficios posempleo
	SUBTEMA	Asunción del pasivo pensional por parte de una entidad de gobierno

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados - Beneficios posempleo Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Asunción del pasivo pensional de una empresa

Doctor
JORGE ENRIQUE MACHUCA LÓPEZ
 Gerente
 Empresa de Licores de Cundinamarca
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender las consultas relacionadas con la asunción del pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca (ELC) por parte de la Gobernación de Cundinamarca radicadas con los números 20221100058142 y 20220010058092 del 29 de diciembre de 2022 y 20230010003142 del 23 de enero 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

A continuación, se retoman los aspectos señalados en las consultas enunciadas, los cuales fueron tratados en la mesa de trabajo realizada el 31 de enero de 2023 entre la CGN, la ELC y la Dirección de Contabilidad de la Gobernación de Cundinamarca. En las consultas se señala:

- Radicado CGN 20220010058092: "Confirmar que la tasa reglamentada para este fin que utiliza la ELC dentro del marco de las disposiciones normativas consagradas en la ley 100 de 1993, el Decreto 1296 de 1994 y el convenio 008 de 2001, para la elaboración periódica de los cálculos actuariales se realice bajo las consideraciones técnicas del Decreto 2783 de 2001 (norma local – descontando los flujos a una tasa

del 4,8% real anual-); es decir es la tasa de descuento que se usa para la medición que cumple los requisitos establecidos en el marco regulatorio de la Resolución 414 de 2014 y no es necesario usar la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES”.

- Radicado CGN 20230010003142: “¿Cuál es el tratamiento contable para la Empresa de Licores de Cundinamarca entregar este pasivo pensional a la Gobernación?”

- Radicado 20221100058142: “Teniendo en cuenta que el Departamento de Cundinamarca mediante Ordenanza asumió el pasivo pensional de todas las obligaciones pensionales de la Empresa, contablemente debemos retirar este pasivo de la contabilidad?”.

CONSIDERACIONES

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

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

(...)

18. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

(...)

11. Las deudas de la empresa asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

(...)

2.2.2. Medición

(...)

20. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida" (subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de Beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según la Resolución 331 de 2022, dispone:

"5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios posempleo

(...)

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.

14. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posempleo, esta reconocerá su derecho al reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.

5.2.2. Medición

(...)

19. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial" (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, en 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 se 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.

Las entidades territoriales que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, deban realizar su cálculo actuarial a través de Pasivocol tomarán, para la determinación del cálculo actuarial, el valor más reciente que suministre, a través de la página web, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y lo disminuirán con los pagos de nómina de pensiones realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial. Con el fin de garantizar que la información que sustenta el cálculo actuarial de Pasivocol se encuentre actualizada para cada uno de los conceptos a cargo de la entidad

territorial, esta deberá aportar al MHCP la información necesaria para la actualización del cálculo actuarial cuando se presenten novedades.

En los demás casos, las entidades determinarán el cálculo actuarial de pensiones atendiendo los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes para su elaboración. Lo anterior, con independencia de que el cálculo actuarial deba ser aprobado por el MHCP.

(...)

1.3. Traslado de cálculos actuariales entre entidades de gobierno

Cuando deban incorporarse obligaciones pensionales trasladadas por otra entidad de gobierno, la entidad que asuma la obligación (por ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, la entidad de gobierno que traslade la obligación pensional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso de que la entidad que traslada la obligación pensional traslade, en el mismo periodo contable, activos destinados exclusivamente para la atención de dichas obligaciones, la entidad receptora de los activos (por ejemplo, la UGPP) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad de gobierno que traslade los activos debitará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. En caso de que los activos se trasladen en un periodo contable posterior a aquel en el que se trasladaron las obligaciones pensionales, se aplicará lo establecido en el numeral 2.2. de este Procedimiento.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

(...)

2.2. Traslado de activos que hacen parte del plan de activos

En caso de que la entidad reciba activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación o la subcuenta

442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, la entidad que traslada los activos debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación o la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que identifique el activo transferido. En caso de que los activos trasladados estén relacionados con obligaciones pensionales asumidas o trasladadas en el mismo periodo contable, se aplicará lo establecido en el numeral 1.3. del presente Procedimiento” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en los antecedentes y las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Respecto a la tasa que debe aplicar la ELC para el cálculo actuarial y su respectivo reconocimiento contable, esta corresponde a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo, en cumplimiento de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En lo referente al tratamiento contable de la asunción del pasivo pensional de la ELC por parte de la Gobernación de Cundinamarca, estas deberán aplicar el siguiente tratamiento contable:

Con la asunción del pasivo pensional por parte de la Gobernación de Cundinamarca, la ELC debitará las subcuentas que correspondan de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES y acreditará la subcuenta 443007-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por el valor en libros del pasivo. Por su parte, la Gobernación de Cundinamarca debitará la subcuenta 542416-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, por el valor en libros que tenía el pasivo en la ELC.

Posteriormente, la Gobernación de Cundinamarca aplicará los criterios de la Norma de beneficios a los empleados y 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, para la actualización del pasivo pensional asumido.

Adicionalmente, si la ELC traslada activos a la Gobernación de Cundinamarca en el mismo periodo contable del traslado del pasivo pensional, la ELC debitará la subcuenta 443007-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o las subcuentas que identifiquen los activos transferidos. Por su parte, la Gobernación de Cundinamarca debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la

subcuenta 542416-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

En caso de que la ELC traslade activos en un periodo contable diferente al del traslado del pasivo pensional, la ELC debitará la subcuenta 589029-Bienes, derechos y recursos en efectivo transferidos sin contraprestación a entidades de gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta que identifique el activo transferido. Por su parte, la Gobernación de Cundinamarca debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 442829-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20231100007931 DEL 15-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Beneficios a los empleados Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Traslado del pasivo pensional

Doctora
MARGARITA ESTELLA HERNÁNDEZ ARIAS
Profesional Especializado
Empresa de Licores de Cundinamarca
Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20230010010502 del 24 de febrero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto acerca del tratamiento contable que debe dar la Empresa de Licores de Cundinamarca al momento de trasladar el pasivo pensional al Departamento de Cundinamarca- Secretaría de Hacienda- Fondo de Pensiones Públicas, a partir de lo reglamentado por la Ordenanza 102 de 2022 y por el Decreto 523 del 2022.

CONSIDERACIONES

La Ordenanza 102 de 2022 dispone:

“Artículo Primero: Autorizar al señor Gobernador del Departamento de Cundinamarca, para que realice la asunción del pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca, con cargo al Departamento, y por lo tanto inicie y culmine todos los trámites para ello de conformidad con el ordenamiento jurídico.

(...)

Artículo Tercero: El Departamento de Cundinamarca realizará la asunción pensional de todas las obligaciones pensionales de la Empresa de Licores de Cundinamarca y de la Beneficencia de Cundinamarca” (subrayado fuera del texto).

En virtud de lo anterior, el Decreto 523 de 2022 establece:

“ARTÍCULO PRIMERO. Asunción del Pasivo Pensional. El Departamento de Cundinamarca asumirá, a partir del 1º de enero de 2023, el pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca de acuerdo con lo establecido en la Ley 549 de 1999 y el Decreto 4014 de 2006, y la Ordenanza 102 de 2022.

(...)

ARTÍCULO CUARTO. Para cubrir las obligaciones pensionales la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca entregaran Bienes inmuebles y recursos líquidos al Fondo de Pensiones Públicas de Cundinamarca El valor de los inmuebles y recursos líquidos que entreguen la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca al Fondo de Pensiones Públicas de Cundinamarca como consecuencia de la asunción del pasivo pensional descrito en el presente Decreto, será determinado tomando como base, el cálculo actuarial del pasivo pensional y proyecciones financieras, que se tengan a corte diciembre 31 de 2021 para la Empresa de Licores de Cundinamarca y corte diciembre 31 de 2022 para la Beneficencia de Cundinamarca, para el cumplimiento de lo establecido en el presente decreto y a la luz del parágrafo 2 del artículo 1 de la ley 549 de 1999, y deberá ser por el total del pasivo pensional de cada entidad, de acuerdo a los cálculos actuariales que realice la Unidad Administrativa Especial de Pensiones cada año, a corte 31 de diciembre de la vigencia anterior” (subrayado fuera del texto).

Por otra 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 la Resolución 332 de 2022, establecen que:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios Posempleo

(...)

5.2.2. Medición

(...)

28. Con la liquidación final de los beneficios posempleo, la empresa reclasificará los saldos acumulados en el patrimonio, relacionados con las ganancias o pérdidas

actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, al resultado de ejercicios anteriores (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2 Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

(...)

11. Las deudas de la empresa asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

(...)

2.2.2. Medición

(...)

20. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida" (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que, con la asunción del pasivo pensional por parte de la Gobernación de Cundinamarca, la Empresa de Licores de Cundinamarca a) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, por el valor en libros de la obligación a la fecha de traslado, y b) acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o la subcuenta que identifique los activos transferidos, por el valor en libros de los activos trasladados, y la subcuenta 443007-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por la diferencia resultante entre el valor en libros del pasivo y el valor en libros de los activos trasladados, si la hubiere.

Adicionalmente, debitará la subcuenta 328003-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor relacionado con los activos trasladados, y acreditará la subcuenta 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor relacionado con el pasivo asumido por el Departamento de Cundinamarca. La diferencia entre estos valores se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONSIDERACIONES

La Ordenanza 102 de 2022 dispone:

“Artículo Primero: Autorizar al señor Gobernador del Departamento de Cundinamarca, para que realice la asunción del pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca, con cargo al Departamento, y por lo tanto inicie y culmine todos los trámites para ello de conformidad con el ordenamiento jurídico.

(...)

Artículo Tercero: El Departamento de Cundinamarca realizará la asunción pensional de todas las obligaciones pensionales de la Empresa de Licores de Cundinamarca y de la Beneficencia de Cundinamarca” (subrayado fuera del texto).

En virtud de lo anterior, el Decreto 523 de 2022 establece:

“ARTÍCULO PRIMERO. Asunción del Pasivo Pensional. El Departamento de Cundinamarca asumirá, a partir del 1° de enero de 2023, el pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca de acuerdo con lo establecido en la Ley 549 de 1999 y el Decreto 4014 de 2006, y la Ordenanza 102 de 2022.

(...)

ARTÍCULO CUARTO. Para cubrir las obligaciones pensionales la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca entregaran Bienes inmuebles y recursos líquidos al Fondo de Pensiones Públicas de Cundinamarca El valor de los inmuebles y recursos líquidos que entreguen la Empresa de Licores de Cundinamarca y la Beneficencia de Cundinamarca al Fondo de Pensiones Públicas de Cundinamarca como consecuencia de la asunción del pasivo pensional descrito en el presente Decreto, será determinado tomando como base, el cálculo actuarial del pasivo pensional y proyecciones financieras, que se tengan a corte diciembre 31 de 2021 para la Empresa de Licores de Cundinamarca y corte diciembre 31 de 2022 para la Beneficencia de Cundinamarca, para el cumplimiento de lo establecido en el presente decreto y a la luz del parágrafo 2 del artículo 1 de la ley 549 de 1999, y deberá ser por el total del pasivo pensional de cada entidad, de acuerdo a los cálculos actuariales

que realice la Unidad Administrativa Especial de Pensiones cada año, a corte 31 de diciembre de la vigencia anterior” (subrayado fuera del texto).

Por otra 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 la Resolución 332 de 2022, establecen que:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios Posempleo

(...)

5.2.2. Medición

(...)

28. Con la liquidación final de los beneficios posempleo, la empresa reclasificará los saldos acumulados en el patrimonio, relacionados con las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, al resultado de ejercicios anteriores (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2 Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

(...)

11. Las deudas de la empresa asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías.

(...)

2.2.2. Medición

(...)

20. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida" (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que, con la asunción del pasivo pensional por parte de la Gobernación de Cundinamarca, la Empresa de Licores de Cundinamarca a) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, por el valor en libros de la obligación a la fecha de traslado, y b) acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o la subcuenta que identifique los activos transferidos, por el valor en libros de los activos trasladados, y la subcuenta 443007-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, por la diferencia resultante entre el valor en libros del pasivo y el valor en libros de los activos trasladados, si la hubiere.

Adicionalmente, debitará la subcuenta 328003-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor relacionado con los activos trasladados, y acreditará la subcuenta 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor relacionado con el pasivo asumido por el Departamento de Cundinamarca. La diferencia entre estos valores se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20231100019691 DEL 14-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registro contable de la cuenta constituida en la Sociedad Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías Porvenir S.A, para el pago de cesantías retroactivas.

Doctora
LUZ CIELO DAZA DORADO
Contadora
E.S.E. Red de Salud del Oriente
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026262 del 31 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Asunto: Consulta sobre el registro contable de la cuenta de cesantías retroactivas constituido en la Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías Porvenir S.A. en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

HECHOS

1.- La Red de Salud del Oriente ESE fue creada mediante Acuerdo 106 del 15 de enero de 2003 expedido por el Consejo Municipal de Santiago de Cali. Los empleados que hasta ese momento pertenecían a la planta de personal del municipio de Cali pasaron a la planta de personal de la ESE, algunos de dichos empleados fueron vinculados al sector público antes de la Ley 50 del 90 y por tanto tienen derecho a las cesantías retroactivas.

2.- En abril del 2004, la Red de Salud del Oriente constituyó una cuenta en la Sociedad Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías Porvenir S.A. denominada cuenta de cesantías retroactivas con el fin de mantener los recursos de las cesantías retroactivas de los empleados vinculados al sector público antes de la Ley 50 del 90,

a la espera que cada uno de los empleados cumpla los requisitos para el retiro del beneficio por concepto de cesantías retroactivas.

3.- La ESE mensualmente efectúa la provisión de cesantías retroactivas de cada uno de los empleados que tienen derecho a ellas y realiza el registro contable en las respectivas cuentas de gastos y costos contra la cuenta del pasivo de cesantías retroactivas por pagar.

4.- La cuenta de cesantías retroactivas, descrita en el hecho 2.-, se incrementa cada año cuando se consigna el valor de las cesantías retroactivas provisionadas en el año inmediatamente anterior.

5.- La ESE antes del 15 de febrero de cada año, simultáneamente con el proceso de pago de las cesantías anualizadas a las respectivas administradoras de cesantías, realiza también el proceso de pago, de los beneficios de los empleados del CAPITULO II. PASIVOS, por concepto de cesantías retroactivas a la Administradora Porvenir S.A en la cuenta de cesantías retroactivas. Es importante resaltar que ambos procesos de pago incluyen el respectivo trámite y respaldo presupuestal en las etapas de certificado de disponibilidad presupuestal, compromiso, obligación y giro presupuestales. Contablemente se debita el pasivo por cesantías retroactivas y se acredita la cuenta de bancos respectiva (cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS).

Así las cosas, y si bien la cuenta de cesantías retroactivas en la Sociedad Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías Porvenir S.A. está a nombre de la Red de Salud del Oriente ESE, el saldo de dicha cuenta tiene una finalidad específica y exclusiva, cual es, esperar que cada uno de los empleados cumpla con los requisitos para hacerle entrega del valor de cesantías retroactivas que le corresponde. En el momento de que cada empleado adquiera el derecho de recibir sus cesantías retroactivas, a la ESE no le implica una salida de recursos de las cuentas bancarias (cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS).

FUNDAMENTO NORMATIVO:

(...)

Teniendo en cuenta los hechos planteados para el caso de la Red de Salud del Oriente ESE, la cuenta de cesantías retroactivas, descrita en el hecho 2.- y conforme al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, vigente, se solicita que:

¿Se indique cual es el registro contable correcto para la cuenta constituida en la Sociedad Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías Porvenir S.A. denominada cuenta de cesantías retroactivas con el fin de mantener los recursos de las cesantías retroactivas de los empleados vinculados al sector público antes de la Ley 50 del 90, mientras los empleados cumplen con los requisitos para el retiro del beneficio?"

CONSIDERACIONES

EL Decreto 1582 de 1998, por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 13 de la Ley 344 de 1996 y 5° de la Ley 432 de 1998, en relación con los servidores públicos del nivel territorial y se adoptan otras disposiciones en esta materia, dispone:

“Artículo 2°. Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior, se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.

Parágrafo. En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Este hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.

En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantías, el mismo será entregado a la entidad territorial” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Decreto 1252 de 2000, por el cual se establecen normas sobre el régimen prestacional de los empleados públicos, los trabajadores oficiales y los miembros de la fuerza pública, dispone:

“Artículo 2°. Los servidores públicos que a 25 de mayo de 2000, disfrutaban del régimen de cesantías retroactivas continuarán en dicho régimen hasta la terminación de la vinculación laboral en el organismo o entidad en la que se aplica dicha modalidad prestacional”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas que dan origen al beneficio.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

31. 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.

(...)

34. Adicionalmente, la empresa 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

(...)

39. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la empresa, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la empresa tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. Las variaciones en el valor del pasivo por cesantías retroactivas se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

23. La 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 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 del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO de la siguiente

manera: “Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la entidad debitará la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO (...) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza (...) de la obligación pagada y acreditará la subcuenta (...) Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO (...).”

CONCLUSIONES

Las cesantías retroactivas se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, toda vez que corresponden a obligaciones de pago que vencen después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

Por su parte, los recursos girados a la Sociedad Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías Porvenir S.A. para el pago de cesantías retroactivas se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, de conformidad con el numeral 5.3.1. de la Norma de beneficios a los empleados, la cual establece que la empresa 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.

Si la E.S.E. Red de Salud del Oriente no realizó el registro contable anterior, corregirá el error de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores. Para esto, en el período actual, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se efectúen los pagos a los empleados, la empresa debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

CONCEPTO No. 20231100043411 DEL 12-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Beneficios a los empleados Presentación de estados financieros Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las prestaciones sociales y de los quinquenios.

Doctora
LINLLENI GONZÁLEZ MORENO
Profesional Universitario
E.S.E Subred Integrada de Servicios de Salud Norte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010050042 del 31 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:

“En el proceso de liquidación de la nómina de personal se debe reportar al área contable las provisiones mensuales por conceptos laborales, que en nuestro caso se definieron así:

BONIFICACION POR SERVICIOS
BENEFICIO POR SERVICIOS PRESTADOS
CESANTIAS
INTERESES A LAS CESANTIAS
PRIMA SEMESTRAL
PRIMA DE VACACIONES
PRIMA DE NAVIDAD
RECONOCIMIENTO POR PERMANENCIA
QUINQUENIO
VACACIONES
BONIFICACION ESPECIAL POR RECREACION

Por lo anterior, comedidamente se solicita orientación frente al porcentaje a asignar a cada concepto laboral para provisionar mensualmente en la nómina y cuál es base que se debe tomar para este cálculo adecuada de cada estimación contable (provisiones).

Para el caso de los quinquenios, por tratarse de su pago cada cinco (5) años, ¿se considera clasificar como largo o corto plazo?, cuando se cause para su reconocimiento (liquidación y pago) ¿cuál área debe tener el consolidado, considerando que el pasivo laboral se reporta desde Talento Humano al cierre de cada año al proceso contable?”

CONSIDERACIONES

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

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente, en los acuerdos contractuales o en las obligaciones implícitas 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;

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la empresa se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; o

c) obligaciones implícitas asumidas por la empresa, producto de políticas empresariales de dominio público, patrones de comportamiento o declaraciones específicas, a través de las cuales se haya dado a conocer acuerdos formales ante terceros, que, aunque no son exigibles legalmente, crean una expectativa válida de que la empresa está dispuesta a asumir ciertas responsabilidades.

3. Se presume que no se ha creado una expectativa válida ante terceros, si el acuerdo no ha sido comunicado a los afectados de forma suficientemente específica y explícita o si no se han asignado los recursos para el cumplimiento de las responsabilidades asumidas.

4. 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

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

6. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto 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. 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

8. 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.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

31. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios, diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

32. 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.

33. La empresa reconocerá un pasivo por 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.

(...)

5.3.2. Medición

37. 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.

(...)

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, la empresa aplicará los criterios establecidos en esta Norma.

(...)

1.3.2.2.2. Pasivos corrientes y no corrientes

20. La empresa 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 empresa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes” (Subrayado fuera de texto).

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

“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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados. Dichos beneficios pueden originarse por acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o por requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

Los beneficios a los empleados a corto plazo son aquellos beneficios cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el

que los empleados han 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.

Por lo anterior, la empresa 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, como es el caso de las cesantías, intereses de cesantías, primas y vacaciones, se reconocerán cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

En consecuencia, la empresa reconocerá los beneficios a los empleados a corto plazo conforme a lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados. Para el efecto, registrará las prestaciones sociales por concepto de cesantías, intereses de cesantías, primas y vacaciones debitando las cuentas y subcuentas que correspondan de gastos o costos y acreditando las subcuentas 251102-Cesantías, 251103-Intereses sobre cesantías, 251104-Vacaciones, 251105-Prima de vacaciones, 251106-Prima de servicios y 251107-Prima de navidad, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Para determinar el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes, la empresa deberá tener en cuenta la normativa legal vigente.

De esta manera, se precisa que la CGN establece la medición de los beneficios a los empleados a corto plazo; sin embargo, el cálculo de la alícuota mensual no es objeto de su normativa, por lo que, la empresa deberá determinar la fórmula respectiva atendiendo las características de cada uno de los beneficios otorgados.

Adicionalmente, se precisa que la Norma de provisiones define este tipo de pasivos como aquellas obligaciones a cargo de la empresa que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, por lo cual las prestaciones sociales no son una provisión dado que el valor de la obligación se determina conforme a la ley y su vencimiento se encuentra también establecido en la ley, por lo que no existe incertidumbre al respecto.

De otra parte, 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.

Para efectos de presentación, los beneficios a los empleados a largo plazo se presentan como pasivo no corriente en la medida que se espera pagar esta obligación en un plazo superior a los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. Sin embargo, cuando se espere liquidar el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, esto es, cuando ya este próxima la fecha de pago del quinquenio a los empleados, se presentará como pasivo corriente.

Ahora bien, respecto a cuál es el área encargada de llevar el consolidado del pasivo por beneficios a los empleados, corresponde a la empresa definir su propia forma de organización y ejecución del proceso contable, atendiendo lo dispuesto en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, lo cual quedará debidamente definido en las políticas operativas que acompañan las políticas contables de la empresa.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231120000941 del 20-01-2023

1.2.22 PROVISIONES**CONCEPTO No. 20231100016261 DEL 20-06-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Provisiones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las reservas de capitalización.

Doctora
LUZ MARY CÁRDENAS HERRERA
Gerente general
Lotería de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021832 del 05 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que la CGN emitió el concepto 20231100008291 del 17 de marzo de 2023, indicando el reconocimiento contable de las reservas de capitalización constituidas a partir de los excedentes; como persistieron dudas frente a la respuesta, la Lotería de Bogotá solicitó la realización de una mesa de trabajo.

Producto de la mesa realizada, la Lotería de Bogotá expone la interpretación dada a los acuerdos 109 de 2014 y 110 de 2014, expedidos por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar (CNSJA), en lo relacionado con la constitución de reservas técnicas para el pago de premios y de la capitalización de utilidades. Al respecto, la Lotería de Bogotá señala:

“Teniendo en cuenta lo expuesto y que en consideración de la Lotería de Bogotá las reservas adicionales para garantizar el pago de premios, de que tratan los Acuerdos núm. 109 y núm. 110 expedidos por el CNJSA, corresponden a incrementos de las reservas técnicas para pago de premios. Razón por la cual, estas garantías adicionales deberían reconocerse como provisiones y materializarse a través de depósitos que garanticen su liquidez, seguridad y rentabilidad.

De la interpretación dada por la Lotería de Bogotá, concluimos que, agotado el procedimiento previsto en el artículo 4 del Acuerdo 110 de 2014, solo para el caso de la garantía adicional señalada en el numeral 2 del artículo 11 del Acuerdo núm. 109 de 2014 y el numeral 7 del artículo 5 del Acuerdo 110 de 2014, el tratamiento contable que debería darse es el siguiente:

1. Reconocimiento:

- Se debita la cuenta «322501 – Utilidades o excedentes acumulados» por el valor autorizado por la junta directiva para la constitución de la reserva adicional.
- Se acredita la cuenta «279016 – Reserva técnica para el pago de premios», en la subcuenta respectiva, por el valor autorizado por la junta directiva para la constitución de la reserva adicional.

2. Materialización del fondo de garantía:

- Se acredita la cuenta «1110 – Depósitos en instituciones financieras» por el valor autorizado por la junta directiva para la constitución de la reserva adicional.
- Se debita la cuenta «1110 – Depósitos en instituciones financieras», en la subcuenta respectiva que no hace caja con otros fondos, por el valor autorizado por la junta directiva para la constitución de la reserva adicional.

Nota. El valor autorizado por la junta directiva y en su defecto por el CNJSA, generalmente se materializa a través de depósitos a término de no más de 90 días.

3. Afectación de la reserva por caída del premio:

- Se acredita la cuenta «2465 – Premios por pagar» por la diferencia que exista entre el valor de los premios en poder del público y el 40% de las ventas del sorteo respectivo. Solo se afectará cuando el valor de los premios en poder del público sea superior al 40% de las ventas.
- Se debita la cuenta «279016 – Reserva técnica para el pago de premios», en la subcuenta respectiva, por el valor autorizado por la junta directiva para la constitución de la reserva adicional.

4. Por el pago del premio:

- Se debita la cuenta «2465 – Premios por pagar» por el valor del premio.
- Se debita la cuenta «1110 – Depósitos en instituciones financieras», en la subcuenta respectiva que no hace caja con otros fondos, por el valor del premio”.

De acuerdo con lo expresado, solicita la Lotería si la interpretación dada es correcta o en su defecto se señale el procedimiento que corresponda.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 109 de 2014, expedido por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, establece:

“ARTÍCULO 3o. DEFINICIÓN DE RESERVAS TÉCNICAS. Las reservas técnicas son los fondos destinados a respaldar el riesgo que se genera por la variación del valor de los premios en poder del público, y por ende de las futuras obligaciones que se contraigan con los apostadores cuando se materialice este riesgo. Dicha reserva se provisionará

por la empresa operadora con una fracción de las ventas brutas obtenidas en un sorteo.

(...)

ARTÍCULO 6o. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS RESERVAS TÉCNICAS. Las reservas técnicas, en su calidad de provisiones obligatorias de las empresas operadoras del juego de lotería, serán reconocidas en la contabilidad de tal manera que afecten los costos de operación y los pasivos, de conformidad con las normas contables e instrucciones impartidas por las autoridades en materia contable.

Para amortizar el valor de los premios cuando su valor supere el porcentaje que se le aplica a la emisión para determinar el valor del plan de premios, se afectará el valor del pasivo hasta por su valor total y la cuenta de gastos si quedare algún excedente" (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo 110 de 2014, expedido por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, señala:

"TÍTULO II.

CONSTITUCIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN.

ARTÍCULO 3o. CONSTITUCIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 6o de la Ley 643 de 2001, los excedentes de los operadores directos del juego de lotería tradicional hacen parte de la renta del monopolio y en consecuencia deberán ser transferidos a los fondos de salud inmediatamente después de que los órganos de gobierno aprueben los estados financieros de cada vigencia.

De conformidad con lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 47 de la Ley 643 de 2001, dichas entidades podrán constituir reservas de capitalización con cargo a los excedentes del ejercicio, siempre que se ajusten a lo dispuesto en el presente Acuerdo.

ARTÍCULO 4o. PROCEDIMIENTO PARA LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS. La constitución de reservas de capitalización se realizará de conformidad con el siguiente procedimiento:

1. Aprobados los estados financieros, el representante legal de la entidad operadora someterá a consideración del máximo órgano de gobierno de la entidad, un proyecto de destinación de utilidades en el que se haga expresa la intención de constituir una reserva de capitalización.

2. El órgano máximo de gobierno de la entidad operadora se pronunciará sobre el proyecto de destinación de utilidades y ordenará a la administración dar el correspondiente cumplimiento contable y financiero que corresponda a la decisión adoptada, que puede ser el giro inmediato de los recursos y/o la creación de la reserva

de capitalización, de conformidad con lo establecido por la Contaduría General de la Nación.

(...)

ARTÍCULO 5o. UTILIZACIÓN DE LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN. En todo caso, la utilización de las reservas de capitalización estará restringida a atender la destinación especial que se invoca al tramitarla, la cual necesariamente deberá corresponder con una o varias de las siguientes destinaciones:

1. Superar eventos de insolvencia o iliquidez, siempre y cuando la entidad operadora se someta al correspondiente plan de desempeño.
2. Financiar actividades del plan de desempeño aprobado a la entidad operadora.
3. Fortalecer el patrimonio técnico requerido para respaldar su plan de premios actual o el que tenga en proceso de diseño, siempre y cuando se represente en un activo líquido.
4. Enjugar las pérdidas acumuladas de empresas operadoras viables.
5. Financiar proyectos de inversión en tecnología.
6. Proveer capital para financiar la inversión inicial requerida para operar otros juegos, atendiendo al análisis que del particular realice el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar.
7. Constituir o aumentar fondos de reservas adicionales para garantizar el pago de premios.
8. Constituir la reserva de que trata el párrafo transitorio del artículo 4o del presente acuerdo con los recursos de las utilidades de 2019, una reserva de capitalización para fortalecer el patrimonio para proporcionar liquidez a las empresas de lotería.

(...)” (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 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 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa 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 empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en el Concepto N° 20231100008291 del 17 de marzo de 2023 dirigido a la Lotería de Bogotá, se concluye lo siguiente sobre el tratamiento contable de las reservas de capitalización:

“2. ¿Cómo debe hacerse el reconocimiento contable de las reservas de capitalización que se realicen para propósitos diferentes al fortalecimiento o constitución de reservas técnicas para el pago de premios? ¿Cómo deben afectarse contablemente estas reservas de capitalización?

En virtud de la definición de reserva de capitalización contenida en el acuerdo 110 de 2014 del CNJSA, la Lotería de Bogotá debe reconocer esta reserva mediante un débito en la subcuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS o si el resultado del ejercicio fue reclasificado la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3215-RESERVAS del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

En cuanto al tratamiento contable de las reservas que se quieran constituir en el patrimonio de la empresa, se presenta la misma dinámica anteriormente descrita. No obstante, previo al reconocimiento en los estados financieros se deben cumplir todos los requerimientos y procesos previstos tanto en los estatutos de la entidad como en la normativa aplicable a la Lotería de Bogotá para la creación de reservas de capitalización.

Ahora bien, el reconocimiento contable de la ejecución de las reservas se realiza mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3215-RESERVAS del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS”.

CONCLUSIONES

El Acuerdo 109 de 2014 del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar (CNJSA) señala que las reservas técnicas son provisiones realizadas por las empresas operadoras destinadas a respaldar el riesgo que se genera por la variación del valor de los premios en poder del público y, que serán reconocidas en la contabilidad de tal manera que afecten los costos de operación y los pasivos. Del mismo modo, la Norma de provisiones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público determina que estas se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo; por lo que, las reservas técnicas al respaldar futuras obligaciones que se contraigan con los apostadores deberán reconocerse como tal.

En consecuencia, el registro contable de la reserva técnica se realizará mediante un débito en la subcuenta 561810- Reserva técnica para el pago de premios de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y un crédito en la subcuenta 279016-Reserva técnica para el pago de premios de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Precisado lo anterior, y de conformidad con el Acuerdo 110 de 2014 expedido por el CNJSA, las reservas de capitalización se constituirán con cargo a los excedentes del ejercicio, como una partida patrimonial constituida para atender una o varias de las destinaciones especiales contenidas en el artículo 5° del Acuerdo 110 expedido por el CNJSA. Por lo tanto, la Lotería de Bogotá deberá realizar el siguiente tratamiento contable para el reconocimiento de las reservas de capitalización:

- Constitución de las reservas de capitalización:

La Lotería de Bogotá deberá registrar un débito en la subcuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO o la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el resultado del ejercicio fue reclasificado aquí, y un crédito en la subcuenta 321590-Otras reservas de la cuenta 3215-RESERVAS.

- Aplicación de la reserva de capitalización

a) Cuando se requiera atender una o varias de las destinaciones especiales contenidas en el artículo 5° del Acuerdo 110 expedido por el CNJSA, se debitará la subcuenta 321590-Otras reservas de la cuenta 3215-RESERVAS y acreditará la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

b) Seguidamente, dependiendo del uso o destinación específica aprobada por la Junta Directiva, se reconocerá el gasto y el pasivo respectivo.

Así mismo, en los casos en los que se autorice la constitución de un fondo se debitará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL

EFFECTIVO y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, de donde se obtienen los recursos para la constitución.

Ahora bien, en el caso de que la reserva de capitalización se haya constituido para lo señalado en el numeral 7 del artículo 5 del acuerdo 110 de 2014, cuyo propósito es “constituir o aumentar fondos de reservas adicionales para garantizar el pago de premios”, se atenderá lo señalado en el literal a) de estas conclusiones. Además, se reconocerá un débito en la subcuenta 561810- Reserva técnica para el pago de premios de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y un crédito en la subcuenta 279016-Reserva técnica para el pago de premios de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

- Afectación de la reserva

Cuando se requiera afectar la provisión para el pago de premios, se reconocerá un débito en la subcuenta 279016-Reserva técnica para el pago de premios de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR.

- Pago del premio

Con el pago del premio en efectivo la Lotería reconocerá un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.

Por consiguiente, el reconocimiento contable propuesto en la interpretación de la Lotería de Bogotá, donde el valor autorizado previamente por la junta directiva para la constitución de la reserva de capitalización se traslada directamente del patrimonio a la subcuenta 279016-Reserva técnica para el pago de premios de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, no se debe realizar, toda vez que no se da aplicación a la normativa contable.

1 CONCEPTO No. 20231100026431 DEL 07-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Provisiones Pasivos contingentes Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Normativa contable aplicable a procesos judiciales. Tratamiento contable de las provisiones y pasivos contingentes originados en procesos judiciales.

Señor
SERGIO LEONARDO MUÑOZ MORALES
slmunozm@hotmail.com
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034362 del 25 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“en calidad de ciudadano colombiano, comedidamente me permito solicitar de su acostumbrada colaboración en el sentido de expedir concepto sobre los siguientes interrogantes:

1. las empresas sociales del estado, es decir los hospitales públicos departamentales o municipales estas en la obligación de implementar un procedimiento para establecer el cálculo del pasivo contingente es decir las provisiones y registrado en los estados financieros y cuál es la normatividad puntual que se aplica.
2. En caso de que la respuesta anterior sea positiva, cuáles son esos criterios mínimos que se debe evaluar en los procesos judiciales o que debe contener dicha metodología que se debe implementar por parte de los hospitales y donde se regula como se debe realizar el registro en los estados financieros y la normatividad aplicable.
3. Los hospitales departamentales o municipales están obligados aplicar la resolución 353 de la agencia de defensa jurídica del estado.

4. Los hospitales públicos y municipales como deben registrar las provisiones, en caso de que se un proceso con probabilidad de perdida alta del 60% se registra el 60 % de la pretensión indexada o se registra el 100% y cuál es la norma contable que sustenta la respuesta a este interrogante.

5. Las clínicas privadas, como sociedades anónimas o por acciones simplificadas, también deben tener provisiones y registrar en los estados financieros.

6. ¿Los hospitales públicos están en la obligación de reflejar en sus estados financieros las sentencias?, en que cuenta contable se registran y cada cuanto deben liquidar los intereses y como se deben registrar? Por favor dar justificación normativa.

7. Para el caso de los procesos donde la probabilidad sea menos del 10% es decir probabilidad de perdida remita en que cuenta contable se debe registrar para el caso de hospitales públicos departamentales o municipales y las clínicas privadas?”.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

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 332 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la empresa 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 empresa, las garantías otorgadas por la empresa, los contratos onerosos, las reestructuraciones y los desmantelamientos.

2. La empresa reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos 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.

(...)

13. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

14. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

6.2. Medición inicial

15. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Dicha estimación

tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

(...)

6.3. Medición posterior

23. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

(...)

2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

1. Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa. 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 empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la empresa obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 082 de 2021, establece:

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

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

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la empresa utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Cuando la empresa 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.

(...)

Para las obligaciones reconocidas por la empresa sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda.

2.2. Obligación remota

Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo remota o pasa a ser posible o probable caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.3 o 2.4 de este Procedimiento.

(...)

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

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

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la empresa registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la empresa obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. Los mayores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

2.5. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito

judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la empresa comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

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 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus consulta, es preciso señalar que de conformidad a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y

procedimientos 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, conforme a su quinta y séptima inquietud es necesario indicar que no corresponde a la CGN pronunciarse frente al tratamiento contable que deben efectuar las clínicas del sector privado. Por lo tanto, se da traslado de la pregunta 5 y parte de la pregunta 7 al Concejo Técnico de la Contaduría Pública.

Preguntas 1 y 2.

La Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución 139 de 2015, por la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual 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.

Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que no coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas 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.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades que no Cotizan en el Mercado, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público señala que un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Para evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a una obligación con poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, lo que conlleva a que cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, se evalúe la probabilidad de tener o no la obligación.

Además, 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 las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas: i) 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; ii) 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; iii) 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.

En consonancia con lo anterior, una provisión es un pasivo, sujeto a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento como, por ejemplo, los litigios y demandas en contra de la empresa, que será reconocida cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente, ya sea legal o implícita, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Por otra parte, 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 empresa, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

Aunado al Marco Conceptual y a las Normas mencionadas e incluidas en las consideraciones, la CGN emite el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias que establece el tratamiento contable de 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 empresa en contra de terceros o por terceros en contra de la empresa.

Al respecto, el numeral 2. Demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por terceros en contra de la empresa contiene el proceso y tratamiento contable de las situaciones que de allí se derivan, esto es, la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial; la evaluación de la obligación como probable, posible o remota; la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial; el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial; y la emisión de la sentencia absolutoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo absolutorio o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial.

Pregunta 2, 3, 4 y 7.

Teniendo en cuenta lo mencionado, a fin de determinar el tratamiento contable de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por terceros en contra de la empresa, esta última deberá establecer, conforme a la probabilidad de pérdida del proceso, cuándo una obligación es probable, posible o remota y, así mismo, determinar y utilizar una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En este sentido, no corresponde a la CGN determinar los porcentajes de probabilidad de pérdida que den como resultado el reconocimiento o no de obligaciones a cargo de la empresa, toda vez que corresponde a la misma, atendiendo a sus particularidades y al juicio profesional de los colaboradores del área jurídica y contable.

Cabe mencionar que, si la empresa considera 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 utilizarla.

Una vez establecida la metodología, con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la empresa o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, o en el seguimiento del proceso, como mínimo al final del periodo contable, se procederá con la evaluación de la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable, por lo tanto:

a) Cuando la empresa establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la empresa.

b) Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la empresa revelará la obligación como un pasivo contingente. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

c) Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la empresa registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Así mismo, cuando se obtenga nueva información o como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará y ajustará si las probabilidades de pérdida han cambiado, así como su valor, ajustando las partidas correspondientes a fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la empresa.

Por lo anterior, cuando deban ajustarse las provisiones, los mayores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Pregunta 6.

Finalmente, en lo que respecta a su consulta sobre las sentencias, con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la empresa registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para lo cual, se 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 que corresponda de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Así mismo, si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Por último, la información normativa expedida por la CGN para las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, puede ser consultada 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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120008241 del 16-03-2023

20231100008291 del 17-03-2023

20231100016861 del 28-06-2023

1.2.23 ACTIVOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20231100000181 DEL 05-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	SUBTEMA	Tratamiento contable por parte de la entidad territorial de las pérdidas por las obras destruidas, vandalizadas y dañadas del SITMP.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Activos contingentes
	SUBTEMA	Tratamiento contable por parte del ente gestor de las pérdidas por las obras destruidas, vandalizadas y dañadas del SITMP.

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializada
Empresa de Transporte Masivo de Cali S.A.
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010054682 del 01 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración, en desarrollo de las facultades otorgadas en la Ley 310 de 1996, el Acuerdo 16 de 1998 y demás disposiciones aplicables, ha venido construyendo la infraestructura del SITM para Santiago de Cali.

Al 30 de septiembre de 2022, ha acumulado unos gastos por el desarrollo de las obras que ascienden a un valor de \$2.013 billones, de los cuales ha logrado entregar al Distrito Especial de Santiago de Cali, un valor de \$ 114 millones que equivale a un 6% de las obras construidas entre los años 1999 y 2022.

Por diversas razones, no se ha logrado concretar la entrega de la mayoría de las obras, entre ellas porque algunos de los predios adquiridos no cuentan con los paz y salvos

por concepto de impuesto predial, contribución por valorización, mutaciones catastrales y obras que por su uso ya no contienen algunos bienes que formaron parte de la construcción como el mobiliario urbano, conciliación con la empresa de servicios públicos de Cali EMCALI E.S.P., y las estaciones que fueron destruidas, parcialmente destruidas y vandalizadas, durante la jornada de paro nacional, llevada a cabo el día 28 de abril de 2021 y días posteriores.

En la presente vigencia se han llevado a cabo varias mesas de trabajo entre las diferentes dependencias del distrito especial y la entidad, para verificar el estado de las obras, y los inconvenientes que se presentan a la hora de entregar y/o recibir, como los mencionados anteriormente.

El Distrito Especial de Cali ha propuesto en las mesas de trabajo recibir las obras que se encuentren en uso determinando en el acta de entrega la vida útil probable, para lo cual se tiene establecido que, en el protocolo de entrega se adjunte el concepto técnico sobre la vida útil en el acta de entrega de las obras.

De acuerdo con el Manual de entes gestores, emitido por el Ministerio de Transporte, la infraestructura construida en el marco del convenio de cofinanciación suscrito entre la Nación y el ente territorial, deben ser entregadas en su totalidad al Ente territorial, por ser esta la titular de las obras del proyecto SIMT.

Al 30 de septiembre de 2022, el Distrito Especial, tiene reconocidas de manera global las obras desarrolladas para el proyecto SITM en su estado de situación financiera en la cuenta 17 como bienes de uso público en construcción... a excepción del 6% que ya han sido recibidas de acuerdo con el protocolo de entrega y forman parte del inventario de bienes del Distrito.

Con base en lo anteriormente expuesto se consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que Metro Cali S.A. Acuerdo de Reestructuración debe dar en cuentas de orden a las obras que fueron destruidas, parcialmente destruidas, vandalizadas y dañadas?
2. ¿El Distrito Especial de Cali, debe hacer registros contables, relacionados con el valor de la infraestructura destruida, parcialmente destruida, vandalizada y dañada del proyecto SITM, en el marco del convenio de cofinanciación suscrito entre la Nación y el ente territorial, para las obras del proyecto SITM?
3. ¿Cómo entregar los costos de la infraestructura destruida, parcialmente destruida, vandalizada y dañada, teniendo en cuenta que en las cuentas de orden no se contemplan la baja de activos, son cuentas de control, informativas y al momento de liquidar el convenio no deben tener saldos?"

CONSIDERACIONES

- a. Consideraciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.3. 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 211 de 2021, 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; 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

(...)

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. 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

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener 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.

(...)

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

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.”.

(...)

11.3. Medición posterior

(...)

22. 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.

23. La pérdida por 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.

24. Luego de reconocer una pérdida por 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.

25. La compensación o indemnización procedente de terceros por el deterioro del bien de uso público se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

11.5. Baja en cuentas

27. 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.

(...)

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

30. Cuando se sustituya la parte dañada que dio origen a una pérdida por deterioro, la entidad dará de baja en cuentas dicha parte junto con la depreciación y el deterioro acumulados, y reconocerá el costo de la sustitución como mayor valor del activo.

(...)

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.

(...)

20.3. 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.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer una pérdida por 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”.

Por su 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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, actualizado por la Resolución 064 de 2022, indica:

“(…) 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.

(…)

2. INVERSIÓN EN ACTIVOS DEL SITMP

(…)

2.2. Construcción o desarrollo de los activos del SITMP

Con el avance en la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o en el desarrollo de los activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Por su parte, el ente gestor controlará la construcción o el desarrollo de los activos del SITMP en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate

de activos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

(...)

Una vez finalizada la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o concluida la fase de desarrollo de los activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial reclasificará los activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

(...)

La medición posterior de los activos del SITMP se realizará de acuerdo con lo establecido en las normas de Bienes de uso público; Propiedades, planta y equipo; Activos Intangibles y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2.3. Adquisiciones, mejoras o rehabilitaciones de activos del SITMP

Con la adquisición, mejora o rehabilitación de bienes de uso público, de propiedades, planta y equipo o de activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Adicionalmente, el ente gestor controlará la adquisición, mejora o rehabilitación de los activos del SITMP en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos”.

b. Consideraciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

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 la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN de la siguiente manera: “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de

formación bruta de capital y gastos.”. Además, se establece que se debita con “El valor de las erogaciones por la ejecución del proyecto” y se acredita con “El valor de las erogaciones acumuladas cuando finalice el proyecto”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto anteriormente, se da respuesta a la consulta en los siguientes términos:

a. Tratamiento contable de la infraestructura destruida, parcialmente destruida, vandalizada y dañada del proyecto SITM por parte de la entidad territorial

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 establece que los hechos económicos que se deriven de la gestión efectuada por el ente gestor serán reconocidos por la entidad territorial o entidades territoriales que ostenten el control de estos recursos, 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.

Por lo tanto, las pérdidas por las obras destruidas, vandalizadas y dañadas del SITMP deberán ser reconocidas por Santiago de Cali como una pérdida de deterioro de valor de los activos, si el activo continúa generando un potencial de servicios o beneficios económico, o como gasto por baja en cuentas de activo si el deja de cumplir los criterios de reconocimiento. Para el efecto, deben considerarse los siguientes lineamientos normativos:

i. Deterioro del valor de los activos

Los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, con posterioridad a su reconocimiento, serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, la entidad territorial deberá evaluar si las pérdidas por las obras destruidas, vandalizadas y dañadas del SITMP constituyen una evidencia de deterioro que represente una pérdida en sus beneficios económicos futuros o disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

La determinación del deterioro del valor de los activos se evalúa conforme a la clasificación del activo, así:

Tratándose de bienes reconocidos como bienes de uso público, hay evidencia de deterioro de estos activos cuando se presentan daños físicos que disminuyen significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. La pérdida por deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico y se reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5374-

DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR).

Por su parte, para determinar el deterioro de un elemento de propiedad, planta y equipo, la entidad territorial aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, esto es, 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 cual corresponde al mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición.

La entidad territorial reconocerá la pérdida por deterioro del valor del activo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Al respecto, es importante indicar que, si realizada la medición de la pérdida de deterioro, se determina un deterioro del 100% de los activos afectados procede la baja en cuenta de estos y no el reconocimiento de la pérdida por deterioro.

ii. Baja en cuentas

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se dará de baja un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se pierda el control o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, mientras que se dará de baja un bien de uso público cuando se pierda el control del activo o no se espere obtener un potencial de servicio. En tal sentido, si como consecuencia de los daños efectuados a los bienes reconocidos como activo por la entidad territorial no se espera un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, estos deberán darse de baja en cuentas.

Así las cosas, dará de baja en cuentas los elementos de los activos debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la depreciación acumulada y al deterioro acumulado, cuando sea el caso, y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. Cualquier diferencia que se presente se registrará en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

En todo caso, revelará en notas a los estados financieros información sobre la situación del activo que pueda influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera.

Adicionalmente, la entidad tendrá en cuenta que podrá realizar la baja en cuentas de las partes significativas de los activos consideradas materiales respecto al costo total del activo. Es decir, cuando sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida.

b. Tratamiento contable de la infraestructura destruida, parcialmente destruida, vandalizada y dañada del proyecto SITM por parte del ente gestor.

En atención al 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, Metro Cali S.A., en calidad de ente gestor, controlará la construcción o el desarrollo de los activos del SITMP en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos. Por lo tanto, Metro Cali controlará las erogaciones asociadas a la construcción de activos en la subcuenta 835510-Activos de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Cuando la entidad territorial realice la baja en cuentas de las obras destruidas, vandalizadas y dañadas del SITMP, el ente gestor reclasificará los valores asociados a las mismas mediante un débito en la subcuenta 835511-Gastos y un crédito en la subcuenta 835510-Activos, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

De esta manera, las pérdidas por las obras destruidas, vandalizadas y dañadas del SITMP se verán reflejadas en la subcuenta 835511-Gastos de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, que coincidirá con el reconocimiento del gasto por baja en cuentas de los activos no financieros por parte de la entidad territorial.

El ente gestor efectuará la debida desagregación de los valores que constituyen costo de los activos construidos y las pérdidas por las obras destruidas, vandalizadas y dañadas del SITMP en los informes financieros requeridos por la entidad territorial.

1.2.24 PASIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100016861 del 28-06-2023

20231100026431 del 07-09-2023

1.2.25 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000081 del 03-01-2023

20231100002601 del 13-02-2023

20231120008241 del 16-03-2023

20231120027841 del 20-10-2023

20231120028891 del 12-10-2023

1.2.26 AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES**CONCEPTO No. 20231100003171 DEL 22-02-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las subvenciones

Doctora
 DIANA PALMA BACA
 Contador Público
 E.S.E. Quilisalud
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 202300010002392 del 17 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Teniendo en cuenta que nuestra entidad identificada con el código: 220119698 recibió una subvención monetaria condicionada de parte de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), comedidamente solicito información respecto a la normatividad correspondiente a:

1. El reconocimiento del derecho a la subvención
2. El registro de la recepción de los recursos
3. El registro de la ejecución y causación de los ingresos por subvención”.

CONSIDERACIONES

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

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. 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 rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requiera su devolución a la entidad que transfirió el activo. En este caso, si la empresa beneficiaria del activo transferido evalúa que su subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa beneficiaria de la subvención o la naturaleza de los activos a adquirir y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

9. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo por la subvención antes de que los activos puedan ser transferidos, la empresa no los reconocerá como activos hasta

el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la subvención. Si la empresa no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los activos, no los reconocerá como tales. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la empresa evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

2.2.2. Medición

17. Las subvenciones monetarias se medirán por el valor recibido o por recibir. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(...)

21. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

2.2.3. Devolución de subvenciones

22. Cuando la empresa esté obligada a devolver una parte o la totalidad del beneficio económico futuro del activo recibido, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

23. Si la devolución se origina por una subvención condicionada, la empresa disminuirá el pasivo previamente reconocido y cualquier diferencia entre el este y el valor de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo.

24. Si la devolución no se origina por una subvención condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones, las subvenciones son activos, monetarios o no monetarios, que se reciben de terceros sin entregar nada a cambio.

Los ingresos por subvenciones pueden estar o no sometidos a estipulaciones, que corresponden a especificaciones que le imponen a la empresa receptora del activo una obligación de rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

Al respecto, una subvención tiene restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requerirá su devolución a la entidad que transfirió el activo, caso en el cual, la empresa beneficiaria reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

Por otra parte, una subvención será condicionada cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Así mismo, quien transfiere debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa beneficiaria de la subvención o la naturaleza de los activos a adquirir y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando se trata de subvenciones condicionadas se reconoce el activo sujeto a una condición y un pasivo por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

Ahora bien, dado que la subvención monetaria otorgada por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) corresponde a una subvención condicionada, se procederá a realizar los siguientes registros contables:

1. Reconocimiento del derecho de subvención

En caso de existir un acuerdo que sea vinculante y en el que esté claro el derecho a la subvención, Quilisalud registrará un débito en la subcuenta 132418-Recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por el valor a recibir.

2. Recepción de los recursos.

Si previo a la recepción de los recursos existía un acuerdo vinculante reconocido, con el recibo de los recursos Quilisalud registrará un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un

crédito en la subcuenta 132418-Recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

En caso de no existir un acuerdo vinculante previo a la recepción de los recursos, estos se reconocerán mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

3. Ejecución de los recursos

Con el cumplimiento de las condiciones asociadas a la subvención Quilisalud reconocerá el activo, gasto o costo asociado y la disminución del efectivo entregado. Adicionalmente, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443009-Bienes y recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Igualmente, el pasivo se medirá por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá en el resultado del periodo en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda.

4. Devolución de los recursos.

Cuando exista la obligación de devolver una parte o la totalidad del beneficio económico futuro del activo recibido, Quilisalud registrará un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 249070-Devolución de subvenciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20231100015421 DEL 06-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las subvenciones recibidas por una Empresa Social del Estado

Señor
SERGIO ANTONIO CASTRO REY
Mitú, Vaupés.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100020192 del 25 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como se contabilizan las subvenciones en una Empresa Social del Estado - Hospital del nivel descentralizado del orden Departamental”.

CONSIDERACIONES

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

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. 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 rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requiera su devolución a la entidad que transfirió el activo. En este caso, si la empresa beneficiaria del activo transferido evalúa que su subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa beneficiaria de la subvención o la naturaleza de los activos a adquirir y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

9. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo por la subvención antes de que los activos puedan ser transferidos, la empresa no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la subvención. Si la empresa no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los activos, no los reconocerá como tales. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la empresa evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

2.2.2. Medición

17. Las subvenciones monetarias se medirán por el valor recibido o por recibir. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

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

(...)

21. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo". (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto por las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe las siguientes cuentas, así:

"1324-SUBVENCIONES POR COBRAR: Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa, originados en activos monetarios procedentes de terceros sin que esta deba entregar nada a cambio".

"2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos".

"4430-SUBVENCIONES: Representa el valor de los activos monetarios y no monetarios procedentes de terceros por los cuales la empresa no debe entregar nada a cambio, así como los valores relacionados con la asunción o condonación de obligaciones y los préstamos a tasas inferiores a las de mercado."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Conforme a 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, las subvenciones son activos monetarios y no monetarios que recibe la empresa sin entregar nada a cambio, los cuales podrán tener un propósito determinado y estar sometidos o no a estipulaciones.

Para el reconocimiento de una subvención, es importante que la empresa determine si la recepción de los activos está sujeta o no a alguna estipulación. Las estipulaciones, son condiciones o restricciones en relación con la aplicación o el uso de los activos recibidos, para lo cual, la empresa evaluará lo señalado en la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

Una vez determinadas las circunstancias contractuales o legales en que se entregará el activo a la empresa receptora, el reconocimiento se hará con base en lo señalado a continuación:

i) Subvenciones recibidas sin estipulaciones o con solo restricciones

- Si la subvención corresponde a un activo monetario y la entrega del activo no se encuentre sujeta a ningún tipo de estipulación o solo se encuentra sujeta a restricciones, es decir, que la entidad que entrega el activo no impone condiciones sobre su uso o destinación, ni exige la devolución del mismo de no cumplirse con la restricción, la empresa receptora podrá reconocer un ingreso, una vez exista el derecho de cobro del recurso, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En el momento en que se reciban los recursos, la empresa receptora registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

- Si la subvención corresponde a un activo no monetario, la empresa receptora reconocerá el activo cuando se den las condiciones de control del mismo, mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS, dependiendo de la naturaleza del activo recibido, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

ii) Subvenciones recibidas con condiciones

- Si la subvención corresponde a un activo monetario y la entrega del activo está sujeta a algún tipo de condición, es decir, cuando se requiere que la empresa que reciba el activo lo use o destine a una finalidad particular y, si esto no ocurre, dicho activo deberá devolverse a la entidad que lo entrega, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, la empresa que lo recibe debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la

subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En el momento en que se reciban los recursos, la empresa receptora registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR. Con el cumplimiento de las condiciones, la empresa receptora de los recursos debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

- Si la subvención corresponde a un activo no monetario, la empresa receptora reconocerá el activo cuando se den las condiciones de control del bien, mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS, dependiendo de la naturaleza del activo recibido, y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el cumplimiento de las condiciones establecidas, la empresa receptora reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

CONCEPTO No. 20231100020781 DEL 26-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable por la ejecución de recursos condicionados.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable por la ejecución de recursos condicionados.

Respetados
E.S.E. HOSPITAL LOCAL JORGE CRISTO SAHIUM
Villa del Rosario, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100027882 del 09 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:

"...somos una ESE con autonomía propio, el ministerio envió recursos para inversión de la nueva construcción del nuevo hospital por medio de resolución, en la contabilidad se recibieron los recursos y el asiento quedó 1110 efectivo y 299003 subvenciones condicionadas, en el momento de iniciar las etapas de construcción el asiento se llevó a construcciones en curso y disminución (sic) en la cuenta de los recursos, al finalizar la vigencia se observa en el informe de recíprocas que el ministerio reporta 1.9.86.05 gasto diferido por subvenciones condicionadas y el hospital en la cuenta 2.9.90.03 ingreso diferido por subvenciones condicionadas, en el transcurso de la obra el hospital a enviado actas parciales de avance de la obra al ministerio solicito la dinámica para contabilizar esta transacción para las 2 entidades".

CONSIDERACIONES

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. 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 rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requiera su devolución a la

entidad que transfirió el activo. En este caso, si la empresa beneficiaria del activo transferido evalúa que su subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa beneficiaria de la subvención o la naturaleza de los activos a adquirir y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

(...)

2.2.2. Medición

17. Las subvenciones monetarias se medirán por el valor recibido o por recibir. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(...)

21. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

2.2.3. Devolución de subvenciones

22. Cuando la empresa esté obligada a devolver una parte o la totalidad del beneficio económico futuro del activo recibido, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

23. Si la devolución se origina por una subvención condicionada, la empresa disminuirá el pasivo previamente reconocido y cualquier diferencia entre el este y el valor de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo.

24. Si la devolución no se origina por una subvención condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Por su parte, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporada por la Resolución 180 de 2023, señala:

“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 (...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se usa o consume como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones (...) reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4.2. Medición

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo (...)

18. Posteriormente, el activo diferido reconocido por transferencias o subvenciones condicionadas se amortizará en la proporción de la obligación de desempeño cumplida por el receptor, afectando el gasto en el resultado del periodo.

4.3. Reintegro de transferencias o subvenciones

19. Cuando sea exigible la devolución de efectivo, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por el valor a recibir.

(...)

21. Si la devolución se origina por una transferencia o subvención condicionada, la entidad disminuirá el activo diferido previamente reconocido y cualquier diferencia entre este y el valor de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo.

21. Si la devolución no se origina por una transferencia o subvención condicionada, el reconocimiento de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y dado que el principio de Devengo establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable, y teniendo en cuenta que en la consulta la ESE señala que los recursos recibidos se encuentran condicionados, le corresponderá a la ESE y al Ministerio atender para el tratamiento contable de la ejecución de los recursos lo estipulado en las normas de Ayudas gubernamentales y subvenciones y Gastos de transferencias y subvenciones, respectivamente.

De acuerdo con lo anterior, la ESE debe reconocer un pasivo diferido por los recursos recibidos en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando la ESE ejecute las actividades relacionadas con la construcción del nuevo hospital debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con la legalización de los recursos ante el Ministerio, la ESE debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por su parte, el Ministerio, con la entrega de los recursos, debe reconocer un activo diferido en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando la ESE entregue los informes correspondientes a la ejecución de los recursos, el Ministerio debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Si al finalizar la construcción del nuevo hospital existen recursos que se deban devolver al Ministerio, la ESE debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249070-Devolución de subvenciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, el Ministerio reconocerá este hecho debitando la subcuenta 138457-Devolución de subvenciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Cuando la ESE efectúe el giro de los recursos correspondientes a la devolución de los mismos, las partes afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y cancelarán los valores reconocidos como cuenta por cobrar y cuenta por pagar respectivamente.

CONCEPTO No. 20231100021431 DEL 02-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes recibidos de parte de la ANH. Tratamiento contable de los bienes entregados por la ANH.

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	Tratamiento contable de los bienes recibidos de parte de la ANH.

Doctor
CAMILO ENRIQUE ÁLVAREZ HERNÁNDEZ
Vicepresidente de Agencia Código E2 Grado 06
Agencia Nacional de Hidrocarburos
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028582 del 15 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Nacional de Hidrocarburos – ANH en el ejercicio de sus funciones genera recursos propios con los cuales a través de la Metodología General Ajustada – MGA se formulan entre otros, proyectos socio ambientales para ser aprobados por el DNP, previo concepto favorable del Ministerio de Minas y Energía y la Gerencia de Planeación de la ANH. Estos proyectos vienen siendo formulados, aprobados y ejecutados desde que la ANH ejerce sus funciones, para el caso que nos ocupa en el marco de la ejecución de los dos últimos proyectos de inversión socio ambiental aprobados y los cuales se identifican bajo las fichas BPIN No. 2018011000130 denominado `APROVECHAMIENTO DE HIDROCARBUROS EN TERRITORIOS SOCIAL Y AMBIENTALMENTE SOSTENIBLES A NIVEL NACIONAL.` (Vigencia 2019 – 2022) y BPIN No. 2022011000074 denominado `APOYO PARA LA VIABILIZACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN Y PRODUCCIÓN DE HIDROCARBUROS A TRAVÉS DE LA ARTICULACIÓN INSTITUCIONAL DE LA GESTIÓN SOCIO AMBIENTAL` (vigencia 2023 – 2027).

Los mencionados proyectos, dentro de sus líneas de cadena de valor contemplaron el componente de inversión socio ambiental en los territorios y con las comunidades y diferentes actores presentes, donde se desarrollan actividades de exploración y producción de hidrocarburos en el marco de los contratos y convenios que administra la ANH, y en los cuales, como estrategia para prevenir, atender y disminuir la conflictividad, por causas socio ambientales, se contempló adelantar este tipo de proyectos.

Esa inversión hace parte del acercamiento del sector y la Agencia como administradora de los contratos de exploración y producción de hidrocarburos al territorio, con los diferentes actores presentes (autoridades nacionales, departamentales, municipales, comunidades, proveedores locales, gremios, asociaciones y las empresas operadoras), que como se indicó anteriormente, su objetivo es prevenir temas de conflictividad que son falencias que se identifican, producto del mapeo que hacen las empresas y la agencia, lo cual conlleva a realizar las inversiones que a continuación se señalan, y que son necesidades prioritarias de los territorios, lo cual permite fortalecer y generar confianza, aportando a la sostenibilidad y seguridad energética en el territorio nacional.

Para la ejecución de los proyectos aprobados y antes mencionados, la ANH ha suscrito en el marco del Decreto 092 de 2017 Convenios de Asociación, a través de los cuales se gestionan las iniciativas e inversiones socio ambientales formuladas y aprobadas, como se expuso a párrafos anteriores.

En el marco de los mencionados Convenios de Asociación y para ejecutar los proyectos de inversión socioambiental, la ANH ha priorizado los proyectos a ejecutar, a través de un trabajo interinstitucional con las entidades del orden nacional y regional que por competencia atienden las diferentes temáticas de conflictividad socio ambiental, entre otros: i) deficiencias en los servicios y red de salud pública, ii) insuficiencia de equipos tecnológicos para el cumplimiento de las labores misionales de las autoridades territoriales, iii) infraestructura educativa deficiente, iv) sistemas de saneamiento básico ineficientes o ausentes, vi) proyectos productivos con deficiencias técnicas y tecnológicas, en territorios donde se desarrollan actividades de exploración y producción de hidrocarburos.

Para el logro de los objetivos planteados en la implementación de los proyectos de inversión socio ambiental, es necesaria la adquisición de elementos, equipos, insumos y demás requerimientos propios de acuerdo a la naturaleza de los mismos.

Para la atención de las deficiencias identificadas en los territorios en el marco de la inversión socio ambiental, se han entregado a las comunidades, asociaciones, juntas de acción comunal, Empresas Sociales del Estado – ESEs, alcaldías, departamentos, autoridades ambientales nacionales y regionales, instituciones educativas, entre otros, equipos, insumos y elementos médicos y tecnológicos, tales como: redes de monitoreo, equipos biomédicos, equipos tecnológicos, ayudas pedagógicas, todas estas entregas tienen una vocación de permanencia en el tiempo en cada una de esas entidades, comunidades, asociaciones o personas jurídicas, teniendo en cuenta la

finalidad de los fortalecimientos y el análisis que se hacer para determinar y priorizar dichas inversiones.

Nos permitimos reiterar que son las entidades y comunidades beneficiarias de dichos proyectos de inversión socio ambiental quienes hacen el uso y aprovechamiento de dichos equipos y elementos, y es aquí precisamente donde se solicita amablemente, en su carácter de organismo rector, oriente a esta entidad respecto a la figura o trámite jurídico y contable que debiera dársele a dichos elementos, para que su entrega sea formalizada en los registros de las entidades aquí involucradas y en lo que concierne concretamente a la ANH. De paso sea esta figura reconocida por la Contraloría General de la República en su labor de auditaje a los registros de los recursos públicos que se administran desde esta Agencia”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

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

Por su parte, 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”.

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

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.

(...)

93. Si la entidad suministra bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocen cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios” (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, señala:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

(...)

1.3. Transferencias

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

9. 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.

10. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

11. 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 particular, pero que si estos no se usan o consumen como se especifica, no se requiera su devolución a la entidad que transfirió el activo. En este caso, si la entidad beneficiaria del activo transferido evalúa que su transferencia le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

12. 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 particular y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse 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 beneficiaria de la transferencia o la naturaleza de los activos a adquirir 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 por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

13. Si la entidad beneficiaria de un activo transferido evalúa que la transferencia del activo no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

14. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los activos puedan ser transferidos, la entidad receptora no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los activos, no los reconocerá como tales.

15. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

24. 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.

(...)

1.3.3. Devolución de transferencias

26. Cuando la entidad esté obligada a devolver una parte o la totalidad del beneficio económico futuro o del potencial de servicio del activo recibido, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

(...)

28. Si la devolución no se origina por una transferencia condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencia a los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado (...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto, sin que se requiera su devolución a la entidad transferidora cuando este no se usa o consume como se especifica. En este caso, si la entidad que transfirió el activo impone restricciones, esta reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o pierda el control del activo no monetario.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos

a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones (...) reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierde el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

(...)

15. Las transferencias o subvenciones no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor en libros que tenga el activo no monetario en la entidad.

(...)

4.3. Devolución de transferencias o subvenciones

19. Cuando sea exigible la devolución de efectivo, la entidad reconocerá una cuenta por cobrar por el valor a recibir.

20. En caso de que sea exigible la devolución de activos no monetarios, estos se reconocerán cuando la entidad obtenga el control sobre los activos y se medirán por el valor de mercado o, en ausencia de éste, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el activo se medirá por el valor en libros que tenía en la entidad que realiza la devolución.

(...)

21. Si la devolución no se origina por una transferencia o subvención condicionada, el reconocimiento de la cuenta por cobrar o del activo no monetario afectará el resultado del periodo" (Subrayado fuera de texto).

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la empresa de terceros sin entregar nada a cambio. 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 rendimiento. Existirá una obligación de rendimiento cuando la empresa deba usar o consumir el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

6. Existirán restricciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular, pero que si este no se usa o consume como se especifica, no se requiera su devolución a la entidad que transfirió el activo. En este caso, si la empresa beneficiaria del activo transferido evalúa que su subvención le impone restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

7. Existirán condiciones cuando se requiera que la empresa receptora use o consuma el beneficio económico futuro del activo transferido para un propósito particular y que, si este no se usa o consume como se especifica, se devuelva a la entidad que transfirió el activo, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia condicionada, la entidad transferidora debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de

la obligación de rendimiento para lo cual deberán detallarse aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar en cumplimiento de la función de cometido estatal de la empresa beneficiaria de la subvención o la naturaleza de los activos a adquirir y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, cuando la empresa receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo por la obligación presente de consumir el beneficio económico futuro del activo transferido como se especifica o de devolverlo a la entidad que transfirió el activo.

8. Si la empresa evalúa que la subvención no le impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

9. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo por la subvención antes de que los activos puedan ser transferidos, la empresa no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la subvención. Si la empresa no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los activos, no los reconocerá como tales. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la empresa evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

2.2.2. Medición

(...)

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

(...)

2.2.3. Devolución de subvenciones

22. Cuando la empresa esté obligada a devolver una parte o la totalidad del beneficio económico futuro del activo recibido, reconocerá una cuenta por pagar por el valor a devolver.

(...)

24. Si la devolución no se origina por una subvención condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre la figura o trámite jurídico que debe emplear la ANH para formalizar la entrega de los elementos y bienes mencionados en la consulta, por lo que le concierne a la entidad evaluar y tratar el asunto con su equipo administrativo y legal.

Ahora bien, con base en 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 ANH, como entidad que entrega los bienes, atender a lo estipulado en la Norma de gastos de transferencias y subvenciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por su parte, si la entidad receptora de los bienes es una entidad de gobierno, esta atenderá a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, pero si es una empresa, esta aplicará lo dispuesto en la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que los bienes adquiridos por la ANH para llevar a cabo los proyectos de inversión socio ambiental se entregarán a las entidades y comunidades beneficiarias para que estas los usen de acuerdo con sus necesidades a través del aprovechamiento de los mismos durante el tiempo que perdurarán en estas, el tratamiento contable que efectuarán las entidades involucradas en el hecho económico es el siguiente:

La ANH reconocerá la entrega de estos bienes debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entrega es a una entidad de gobierno, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, si la entrega es a una empresa o comunidad beneficiaria, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

La entidad que reciba los bienes debitará la subcuenta y cuenta del activo que mejor represente su naturaleza y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si es una entidad de gobierno, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, si es una empresa.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231120000941 del 20-01-2023
20231100007931 del 15-03-2023

20231100008341 del 17-03-2023
20231100008991 del 03-04-2023
20231100009041 del 03-04-2023
20231100022811 del 09-08-2023

1.2.27 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

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

1.2.28 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

- 1.2.29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS**
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100008991 del 03-04-2023
- 1.2.30 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE**
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100010221 del 27-04-2023
- 1.2.31 COMBINACIÓN DE NEGOCIOS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.
- 1.2.32 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**
Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100009831 del 21-04-2023
20231100043411 del 12-12-2023
20231120043521 del 22-12-2023
- 1.2.33 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite
- 1.2.34 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE OPERACIÓN**
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.35 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES**CONCEPTO No. 20231100024631 DEL 22-08-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reexpresión de los estados financieros

Doctora
SUSY ORTIZ PÁEZ
Consultante
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100035202 del 31 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Es viable que una Empresa Social del Estado pueda RE EXPRESAR LOS ESTADOS FINANCIEROS”.

CONSIDERACIONES

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes.

Además, siguiendo la misma Norma, 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.

De este modo, los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo o pasivo afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por consiguiente, una Empresa Social del Estado reexpresará sus estados financieros siempre y cuando sea producto de la corrección de un error que haya pasado el umbral de la materialidad definido por la empresa, ocurrido en uno o más periodos anteriores al periodo corriente.

CONCEPTO No. 20231100042671 DEL 01-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la anulación y las devoluciones, rebajas y descuentos de facturas de venta correspondientes al periodo actual y a periodos anteriores. Tratamiento contable del ingreso cuando la IPS acepta las glosas a la facturación.

Doctor
ALVARO AUGUSTO CANO HERNÁNDEZ
Representante Legal
Sistemas y Asesorías de Colombia S.A.
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400047922 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:

“La causación de una factura de salud en una Institución Prestadora de Servicios de Salud (IPS) implica registrar las transacciones contables relacionadas con la prestación de servicios médicos a un paciente y la generación de una factura de venta. A continuación, se presenta un ejemplo del comprobante contable que incluye la causación de una factura de salud: Téngase en cuenta que particularmente se involucra afectación de más de una cuenta de ingresos (4) por cada área de servicio (ejemplo 431208 Urgencias - Consulta y procedimientos 431209 Urgencias - Observación 431217) para el caso son dos, y en ocasiones más de una cuenta 13, con manejo del Nit de la EAPB y una con Nit del Paciente.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicitamos aclaración sobre los siguientes interrogantes: acerca de la manera como se debería afectar la Anulación, Devolución, rebajas y descuentos de una factura que ha sido causada por la venta de estos servicios de salud.

- ¿Qué cuenta o cuentas deben afectar los movimientos de estas anulaciones, devoluciones, rebajas y descuentos de una factura con base a la normativa vigente?

- ¿Cuál es el comportamiento contable que debe realizarse al anular una factura de una vigencia que ya se ha cerrado (periodo anterior)?
- ¿Cuál es el comportamiento contable que debe realizarse al anular una factura de la vigencia actual?
- ¿Cuál es el comportamiento contable en la cuenta del ingreso cuando se realiza una aceptación de una glosa?
- ¿De qué manera se afectarían las cuentas del ingreso (4312) al final del periodo contable para que estas no se vean sobrevaloradas?”

CONSIDERACIONES

El Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, modificado por el Decreto 358 de 2020, establece:

“CAPÍTULO 4

Facturación

(...)

Artículo 1.6.1.4.1.5. Verificación y Rechazo de la factura electrónica. El adquirente que reciba la factura electrónica en formato electrónico de generación deberá verificar las siguientes condiciones:

1. Entrega en el formato XML estándar establecido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).
2. Existencia de los requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario, salvo lo referente a los literales a), h), i), así como la preimpresión de los requisitos que según esta norma deben cumplir con esta previsión; discriminando el impuesto al consumo, cuando sea del caso.

Cuando el adquirente persona natural no tenga NIT deberá verificarse que se haya incluido el tipo y número del documento de identificación.

3. Existencia de la firma digital o electrónica y validez de la misma.

El adquirente deberá rechazar la factura electrónica cuando no cumpla alguna de las condiciones señaladas en los numerales anteriores, incluida la imposibilidad de leer la información. Lo anterior, sin perjuicio del rechazo por incumplimiento de requisitos propios de la operación comercial.

En los casos de rechazo de la factura electrónica por incumplimiento de alguna de las condiciones señaladas en los numerales 1, 2 o 3 del presente artículo procede su anulación por parte del obligado a facturar electrónicamente, evento en el cual deberá generar el correspondiente registro a través de una nota crédito, la cual deberá relacionar el número y la fecha de la factura objeto de anulación, sin perjuicio de proceder a expedir al adquirente una nueva factura electrónica con la imposibilidad de reutilizar la numeración utilizada en la factura anulada” (subrayados fuera de texto). El Estatuto Tributario establece:

“Art. 617. Requisitos de la factura de venta.

Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas” (Subrayados fuera de texto).

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

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe las cuentas 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS y 5895- DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, así:

3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

Esta cuenta se debita, entre otros aspectos, por “el menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política

contable”, y se acredita “por el mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable”.

4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB): “Representa el menor valor de los ingresos por la venta de servicios que se origina por las devoluciones, rebajas y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable”.

5895-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS: “Representa el valor de las devoluciones, rebajas y descuentos, relacionados con los ingresos por la venta de servicios que se reconocieron en periodos contables anteriores”.

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 058 de 2020, establece:

“1.1.2. Glosas a la facturación

En los mecanismos de pago de los servicios de salud por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico se realizan procesos de auditoría que pueden dar origen a glosas a la facturación.

Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades responsables del pago de los servicios de salud.

Las IPS registrarán las glosas en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y acreditarán la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados si la glosa es parcial.

Si la IPS y la entidad responsable del pago de los servicios de salud concluyen que la glosa no resulta pertinente (es decir, que no se encuentra adecuadamente justificada por la entidad responsable del pago de los servicios de salud) o si siendo pertinente la IPS la subsana, esta debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si la glosa resulta pertinente y la IPS no logra subsanarla, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el ingreso

se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación "con facturación radicada", de la cuenta de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, la IPS debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD".

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación sólo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Así las cosas, es preciso señalar que la CGN emite el presente concepto desde el ámbito de la contabilidad pública con base en el Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

PREGUNTAS 1, 2 Y 3. ¿Qué cuenta o cuentas deben afectar los movimientos de estas anulaciones, devoluciones, rebajas y descuentos de una factura con base a la normativa vigente? ¿Cuál es el comportamiento contable que debe realizarse al anular una factura de una vigencia que ya se ha cerrado (periodo anterior)? ¿Cuál es el comportamiento contable que debe realizarse al anular una factura de la vigencia actual?

TRATAMIENTO CONTABLE DE ANULACIÓN DE FACTURAS DEL PERIODO ACTUAL

De acuerdo con el artículo 1.6.1.4.1.5. del Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, el adquirente que reciba la factura electrónica deberá verificar ciertas condiciones. En caso de que las condiciones descritas en dicho artículo no se cumplan, la factura será rechazada y en ese sentido se procederá a su anulación.

Así pues, si la anulación se realiza en el periodo contable actual y se deriva de algún error relacionado con los servicios prestados, el valor de la operación u otro aspecto que pueda afectar el adecuado reconocimiento contable del hecho económico, la empresa deberá corregir este error en el periodo en que sea descubierto antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, ajustando las partidas afectadas dependiendo del caso. En ese sentido no es posible indicar con exactitud cuáles cuentas son objeto de ajuste, pero puede darse alguna de las siguientes situaciones en relación con el ingreso:

- Si se debe eliminar por completo el registro contable, se deben reversar todas las cuentas afectadas, por lo cual se debitará totalmente el ingreso reconocido.

- Si se debe ajustar el valor del ingreso por un mayor valor, se acreditará la cuenta del ingreso y como contrapartida la cuenta por cobrar.

- Si se debe ajustar el valor del ingreso por un menor valor, se debitará la cuenta del ingreso y como contrapartida la cuenta por cobrar.

TRATAMIENTO CONTABLE DE ANULACIÓN DE FACTURAS DE PERIODOS ANTERIORES

Ahora bien, si la anulación mencionada se deriva de la corrección de un error ocurrido en un periodo anterior, la empresa procederá con la respectiva corrección en el periodo en el que se descubre el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, dependiendo del caso, y debitando el menor valor generado en la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados o acreditando el mayor valor generado en la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, es importante resaltar que 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.

TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS DE UNA FACTURA DE VENTA

El reconocimiento de un menor valor de los ingresos por la venta de servicios que se origina por las devoluciones, rebajas y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable, se reconocerá como un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB).

Respecto a las devoluciones, rebajas y descuentos, relacionadas con los ingresos por la venta de servicios que se reconocieron en periodos contables anteriores, su reconocimiento se realizará mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5895-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS.

PREGUNTA 4. ¿Cuál es el comportamiento contable en la cuenta del ingreso cuando se realiza una aceptación de una glosa?

Respecto al tratamiento contable del ingreso cuando se acepta una glosa, la empresa deberá aplicar lo indicado en el numeral 1.1.2. Glosas a la facturación del Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señalado en las consideraciones del presente concepto.

De igual manera el procedimiento completo puede ser consultado en la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP En Convergencia con NIIF – NICSP → en el menú izquierdo de la pantalla identifica el Marco Normativo para Empresas que no

Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público → Procedimientos contables → y selecciona la opción "Prestación de servicios de salud" en su última versión.

PREGUNTA 5. ¿De qué manera se afectarían las cuentas del ingreso (4312) al final del periodo contable para que estas no se vean sobrevaloradas?

En cuanto a esta pregunta se le indica al consultante que no es posible brindar una respuesta adecuada a su requerimiento puesto que se necesita conocer un contexto más completo.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100008991 del 03-04-2023
20231100016801 del 28-06-2023
20231100019691 del 14-07-2023
20231100024781 del 23-08-2023
20231100026691 del 12-09-2023
20231120028891 del 12-10-2023
20231100032951 del 20-10-2023
20231100036451 del 27-10-2023
20231120036701 del 08-11-2023
20231100037161 del 02-11-2023
20231100037711 del 08-11-2023
20231100041221 del 28-11-2023

1.2.36 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.37 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO
Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES

1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100000131 del 04-01-2023

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100016861 del 28-06-2023
20231100026431 del 07-09-2023
20231100028271 del 29-09-2023
20231100036451 del 27-10-2023

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO No. 20231100000111 DEL 03-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registros contables de la gestión realizada por una sociedad fiduciaria con los recursos del impuesto de alumbrado público.

Doctora
 NIDIA CONSUELO TÉLLEZ BUITRAGO
 Contadora
 Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. (GETSA)
 Tocancipá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010054262 del 29 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

1. ¿Por qué concepto, la sociedad GETSA S.A.S. debe facturar y contabilizar el ingreso referente al recaudo Impuesto de Alumbrado Público?, teniendo en cuenta que la fuente de pago es utilizada para los pagos según la ejecución del presupuesto.
2. ¿La causación de los costos del Aliado Estratégico como lo son costo de Inversión y costo de administración, operación y mantenimiento que la entidad privada le factura a Getsa SAS, en efecto deben ser causados por GETSA SAS, siendo la entidad que tiene la obligación de cumplimiento?
3. ¿Los costos como lo son Interventoría, Representación Legal y Revisoría Fiscal, ¿estarán a cargo de la GETSA?, teniendo en cuenta que los respectivos contratos están suscritos con la empresa de economía mixta.
4. De igual manera, como la empresa GETSA SAS tiene suscrito el contrato con la Fiduciaria Itaú, ¿quién tendría que causar los gastos de comisión y quién debe reportar los saldos del Encargo Fiduciario o bancarios?

5. ¿Es necesario hacer un análisis de cuáles serían los excedentes o pérdidas en los cierres trimestrales y anuales, según vigencia fiscal para la empresa de economía mixta?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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”.

De otra parte, los estatutos de la sociedad Alumbrado Público de Tocancipá SAS, consideran lo siguiente:

“a. Que el Municipio tiene a su cargo por mandato de la Constitución y de la Ley la obligación de garantizar la prestación del servicio de alumbrado público en la jurisdicción del mismo.

b. Que el Municipio no tiene la capacidad técnica y económica para garantizar la adecuada prestación del servicio, razón por la cual se solicitó al Concejo Municipal, la autorización para seleccionar un socio estratégico con el fin de constituir una sociedad de economía mixta que se encargue de la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio.

c. Que el Concejo Municipal, mediante Acuerdo No. 002 de 2019, autorizó al Alcalde Municipal a: i) Constituir una Sociedad de Economía Mixta del orden municipal, por acciones simplificada (SAS); ii) Seleccionar un socio estratégico; y, además iii) para entregar los recursos provenientes de la renta del impuesto de alumbrado público a un fideicomiso de administración, pagos y fuente de pago, con destino único y exclusivo a la prestación del servicio de alumbrado público en el municipio de Tocancipá.

d) Que el Municipio como resultado de la convocatoria No. 001 de 2019, seleccionó a ENERGIZETT S.A. E.S.P como Socio Estratégico para constituir la sociedad de economía mixta” (Subrayado fuera de texto).

Los estatutos de la sociedad Alumbrado Público de Tocancipá SAS, establecen:

“ARTÍCULO 1o. RAZÓN SOCIAL Y NACIONALIDAD-. La persona jurídica que se constituye corresponde a una sociedad de economía mixta de carácter municipal, constituida bajo la forma de Sociedad por Acciones Simplificada (SAS), cuyas actividades girarán bajo la siguiente razón social o denominación: ‘Alumbrado Público de Tocancipá SAS’, Sociedad de Economía Mixta.

(...)

ARTÍCULO 2o. ACCIONISTAS-. Los accionistas serán: EL MUNICIPIO DE TOCANCIPA, (...) y ENERGIZETT S.A. E.S.P, (...).

(...)

ARTÍCULO 4o. OBJETO-. De conformidad con lo aprobado en el Acuerdo No. 002 del 2019, la sociedad tendrá por objeto principal LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PUBLICO EN EL MUNICIPIO DE TOCANCIPA.

Dentro del objeto de la empresa está comprendido que para la prestación del servicio de alumbrado público, la Sociedad podrá desarrollar entre otras, las siguientes actividades: LA MODERNIZACIÓN, EXPANSIÓN, REPOSICIÓN, LA ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN, MANTENIMIENTO DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO, LA COMPRA DE ENERGÍA ELÉCTRICA, LA ILUMINACIÓN ORNAMENTAL Y NAVIDEÑA, DESARROLLOS TECNOLÓGICOS EN MATERIA DE ILUMINACIÓN Y LA CONTRATACIÓN DE LA INTERVENTORÍA Y DEL ENCARGO FIDUCIARIO Y EN FIN REALIZAR CUALQUIER OTRA QUE SEA INHERENTE AL OBJETO SOCIAL. Para cumplir el objeto y el desarrollo de las actividades la empresa podrá realizar cualquier tipo de acto o negocio jurídico, constituir fideicomisos mobiliarios o inmobiliarios, y de administración, pago y fuente de pago y obligarse con terceros a través de cualquier clase de contrato, convención, acuerdo o pacto lícito, con relevancia jurídica.

ARTÍCULO 5o. DURACIÓN-. El término de duración de la sociedad será de treinta años (30) años.

(...)

ARTÍCULO 67. OBLIGACIONES Y PROHIBICIONES DEL MUNICIPIO

A. Obligaciones. OBLIGACIONES Y PROHIBICIONES DEL MUNICIPIO

a.1 Hacer entrega a la sociedad de economía mixta de la infraestructura del servicio de alumbrado público de su propiedad para que esta se encargue del AOM de dicha infraestructura.

a.2 Si se previere que por alguna razón el valor de la renta proveniente del impuesto del alumbrado público no fuere suficiente para cumplir con la obligación de pago de todas las actividades inherentes al SAP, el Municipio deberá presentar y tramitar ante

el Concejo Municipal la actualización de las tarifas del impuesto con el fin de garantizar la suficiencia del mismo.

a.3 Gestionar de manera oportuna, eficaz y eficiente los cobros coactivos y manejo de cartera que demande el tributo y la oportuna transferencia de lo recaudado al patrimonio autónomo.

a.4 Gestionar de manera oportuna la transferencia al patrimonio autónomo del recaudo del impuesto de alumbrado público, que no sean recaudados a través del comercializador que atiende el mercado regulado, tales como son los usuarios no regulados y los cobrados junto con el impuesto predial.

a.5 Garantizar que las actividades de la inversión y AOM en SALP del Municipio, serán ejecutadas única y exclusivamente por el Socio Estratégico.

(...)

ARTÍCULO 68. OBLIGACIONES Y PROHIBICIONES DEL SOCIO ESTRATEGICO

A. Obligaciones: El Socio Estratégico en particular tendrá como obligaciones especiales:

a.1. Ejecutar a cabalidad todas las actividades de Inversión y AOM del SAP de Tocancipá.

a.2. Mantener indemne a la SEM, al Municipio y terceros por actos culposos o dolosos derivados de sus actividades" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el contrato de encargo fiduciario de administración, pagos y fuente de pago celebrado entre Alumbrado Público de Tocancipá SAS hoy Gestión Energética Integral de la Sábana e Itaú Asset Management Colombia S.A Sociedad Fiduciaria, considera lo siguiente:

"Segunda: Que conforme al proceso de licitación 001 MT 2019, y a la adjudicación a favor de Energizett SA ESP, mediante documento Resolución 939 de fecha 8 de octubre 2019 el municipio de Tocancipá y la sociedad Energizett SA ESP constituyeron la sociedad Alumbrado Público de Tocancipá SAS hoy Gestión Energética Integral de la Sabana SAS, cuya actividad económica es la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio de Tocancipá por medio de la modernización, expansión, reposición, la administración, operación, mantenimiento del sistema de alumbrado público, a compra de energía eléctrica, la iluminación ornamental y navideña.

Tercera: Que es interés de la sociedad Alumbrado Público de Tocancipá SAS hoy Gestión Energética Integral de la Sabana SAS, constituir un encargo fiduciario con la finalidad de administrar todos los recursos que reciba en virtud del recaudo de la tarifa del impuesto de alumbrado público del Municipio de Tocancipá, y realizar los pagos de acuerdo con la prelación establecida en el contrato y con el fondeo de las subcuentas que al respecto se constituyan" (Subrayado fuera de texto).

El contrato de encargo fiduciario de administración, pagos y fuente de pago antes señalado establece:

“Cláusula Segunda: Objeto y Finalidad. - Por el presente contrato el Constituyente entrega a la Fiduciaria a título de encargo fiduciario los recursos que le corresponden por concepto del recaudo del impuesto de alumbrado público del Municipio de Tocancipá. Con el fin que la Fiduciaria los administre según las instrucciones del Constituyente, a través de diferentes Subcuentas, y realice los pagos según el procedimiento de pagos indicado en la Cláusula Décima era a favor de los correspondientes beneficiarios.

(...)

Parágrafo Segundo: El Constituyente señalará las instrucciones sobre la administración de los bienes que conforman el Encargo Fiduciario, entre otros: 1) Los recursos que se entreguen al Encargo Fiduciario, de no contar con la oportuna instrucción al respecto, serán invertidos a través del Fondo de Inversión Colectivo Abierto 'tau Money Market, cuyo reglamento el Constituyente declara conocer y aceptar; 2) Dar instrucciones sobre la interpretación, ejecución o terminación de los contratos; 3) La restitución de los Bienes del Encargo Fiduciario una vez se termine este contrato según los términos y condiciones indicados más adelante; y 4) En general, las instrucciones especiales con las cuales se debe ejecutar el presente contrato y que no hubieren sido previstas en el mismo.

(...)

Cláusula Cuarta: Recursos entregados al Encargo Fiduciario. — Son los recursos que entrega el Constituyente a la Fiduciaria, provenientes del desarrollo de su actividad económica y que corresponden al recaudo del impuesto del alumbrado público del Municipio de Tocancipá, recaudado a través de Codensa y cualquier otro comercializador de energía y cuyos recursos serán transferidos a la cuenta abierta en nombre del Encargo Fiduciario de conformidad con la leyenda que se dejará en las correspondientes facturas.

(...)

Cláusula Sexta: Obligaciones de la Fiduciaria: Además de las obligaciones previstas en el Código de Comercio, la Fiduciaria se obliga a:

1. Administrar los recursos entregados por el Constituyente a través de las diferentes Subcuentas, conforme a los términos y condiciones indicadas en este contrato.

(...)

4. Realizar los pagos que al respecto le instruya el Constituyente de conformidad con el Procedimiento indicado en la Cláusula décima, y de acuerdo a la finalidad de cada una de las Subcuentas del Encargo Fiduciario.

(...)

6. Rendir cuentas comprobadas de su gestión al Constituyente y a los Beneficiarios de las diferentes subcuentas con corte a junio y diciembre de cada año, dentro de los primeros quince (15) días hábiles de mes siguiente, por correo electrónico y conforme a los términos indicados en la circular básica jurídica.

(...)

11. Cobrar las comisiones acordadas, como se establece en el presente contrato.

(...)

Cláusula Séptima: Derechos de la Fiduciaria: La gestión fiduciaria prevista en este contrato, dará derecho a la Fiduciaria del pago de la remuneración prevista en la Cláusula Primera — Remuneración del presente Contrato.

(...)

Cláusula Octava: Obligaciones del Constituyente: El Constituyente además de las señaladas en el Código de Comercio se obliga especialmente a:

1. El constituyente instruirá al comercializador que factura el impuesto de alumbrado público, para que transfiera los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público en la cuenta bancaria abierta correspondiente la Subcuenta Prestación del Servicio de Suministro, Facturación y Recaudo. Así mismo se notificará la cuenta del fideicomiso a la Administración Municipal a efectos que esta transfiera los recursos provenientes del impuesto de alumbrado público, recaudados como consecuencia de la acciones de cobro coactivo o pago directo por parte de los sujetos pasivos.

(...)

11. Asumir los costos y gastos que se generen por la ejecución de este contrato y por la Revisoría Fiscal generada.

(...)

Cláusula Décima. Procedimiento para efectuar Pagos: Los pagos que instruya el Constituyente serán realizados por La Fiduciaria conforme a la prelación y procedimiento que a continuación se señala:

1. Prelación: Con los recursos que la Fiduciaria reciba en la Subcuenta Prestación de Servicios, Suministro, Facturación y Recaudo fondeará en el siguiente orden y en la forma que a continuación se indican las demás subcuentas:

a. Subcuenta Remuneración: Con los recursos que se en (sic) la Subcuenta Prestación de Servicios, Suministro, Facturación y Recaudo previa instrucción del constituyente se trasladarán de los primeros cinco (5) días de cada mes a la Subcuenta de Remuneración los recursos necesarios, para realizar los pagos a favor de Energizett S.A E.S.P. o a la entidad financiera vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia con quien Energizett S.A. E.S.P. adquiera obligaciones conforme al Cronograma de Pagos remitido por ésta última. En este caso, en la fecha prevista en el Cronograma de Pagos para realizar el pago de las obligaciones a favor de la entidad financiera con quien Energizett S.A. E.S.P. adquiera obligaciones en calidad de deudor, sin que se requiera instrucción del Constituyente y de conformidad con la información que sobre el Servicio de la Deuda remita el Constituyente, relacionada con la variación de la tasa de interés y, por lo tanto, la cuota específica a pagar. La Fiduciaria realizará la transferencia de los recursos para atender los pagos por concepto de capital, intereses y demás, hasta concurrencia de los recursos disponibles en la Subcuenta

Remuneración. Estos pagos se realizarán por cuenta y en nombre del Constituyente, y deberán tener previo el visto bueno del Interventor.

b. Subcuenta Interventor: Después de haber fondeado la subcuenta anterior, la Fiduciaria transferirá el 7% de los ingresos del impuesto de alumbrado público, porcentaje que se aplicará al valor del recaudo bruto del impuesto de alumbrado público que tenga lugar en cada mensualidad y que debe ser certificado por la firma interventora, contra entrega de soporte de radicación de informe mensual al supervisor. Este pago que se realizará por cuenta y en nombre del Constituyente.

(...)

c. Subcuenta Constituyente. Dentro de los cinco (5) primeros días del mes, la Fiduciaria transferirá de la Subcuenta Prestación de Servicios, Suministro, Facturación y Recaudo una suma correspondiente a veinte (20) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes y/o el valor que se requiera para el pago de cualquier otro costo o gasto generado por la ejecución de este contrato incluida la Revisoría Fiscal. Con estos recursos, la Fiduciaria realizará el pago por cuenta y en nombre del Constituyente de estos costos y/o gastos del Encargo Fiduciario.

(...)

d. Subcuenta Municipio. Después de realizar los traslados de las subcuentas anteriormente mencionada, si quedaren excedentes en el Encargo Fiduciario, la Fiduciaria procederá a trasladar dichos recursos a esta subcuenta con el fin de realizar los pagos que apruebe el Interventor” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 092 de 2020, establece lo siguiente:

“1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la empresa que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso”.

Mediante radicado N° 20221100062811 del 11 de octubre de 2022, la CGN se pronunció así:

“Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, el municipio de Tocancipá es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros con los recursos del impuesto de alumbrado público, así mismo, es quién tiene la titularidad de dicho impuesto, asume los riesgos significativos de este, y debe garantizar que los recursos se usen para sostener el sistema, de tal manera que le corresponde reconocer el total del impuesto de alumbrado público.

Por lo tanto, en cumplimiento de la Normas de cuentas por cobrar e ingresos de transacciones sin contraprestación, el municipio de Tocancipá debe reconocer el activo y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público 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, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS, por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos.

Con la información del recaudo del impuesto de alumbrado público por parte de la comercializadora de energía y el encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá registrará un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR 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.

Los recaudos que efectúe el municipio de Tocancipá para luego transferirlos al encargo fiduciario se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos por concepto de alumbrado público son administrados en el encargo fiduciario constituido por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS, el municipio de Tocancipá deberá aplicar lo establecido en el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, considerando que, para el caso particular, la entidad que controla los recursos es el municipio de Tocancipá.

De modo que, con el traslado de los recursos al encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá realizará los siguientes registros contables:

- Cuando la comercializadora de energía efectúe los depósitos al encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.
- Cuando el municipio de Tocancipá gire al encargo fiduciario los recursos que ha recaudado, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA.
- Cuando el encargo fiduciario sea quien recaude directamente, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Posteriormente, con la información reportada por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, el municipio de Tocancipá aplicará lo establecido en el numeral 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública, en lo que respecta a fiducia de administración y pagos del procedimiento antes señalado.

Es por esto que con la información reportada, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el gasto incurrido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo adquirido. Con el pago de las obligaciones por parte de la sociedad fiduciaria, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De las consideraciones de este pronunciamiento se resalta lo siguiente:

- El municipio de Tocancipá es la entidad que debe reconocer el activo y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público.
- El recaudo del impuesto de alumbrado público es efectuado por el municipio de Tocancipá y las comercializadoras de energía.
- Con los recursos que la fiduciaria reciba se fondearán, entre otras, las siguientes subcuentas:
 1. Subcuenta remuneración, a la cual se trasladan los recursos necesarios para realizar los pagos a favor de Energizett S.A E.S.P.
 2. Subcuenta interventor, a la cual se transfieren los recursos para atender los gastos por dicho concepto.

3. Subcuenta constituyente, a la cual se transfieren los recursos para el pago de cualquier otro costo o gasto generado por la ejecución del contrato, incluida la revisoría fiscal.

- La remuneración que reciba la fiduciaria por sus servicios prestados, es pagadera con los recursos existentes en la subcuenta constituyente.

- Con la información reportada por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el gasto incurrido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo adquirido.

Así las cosas, se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Teniendo en cuenta que: i) Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. no debe registrar el ingreso ni el recaudo por concepto de impuesto de alumbrado público; ii) los pagos a favor de Energizett S.A E.S.P, las comisiones a las que tiene derecho la fiduciaria y los costos o gastos que se generen por la ejecución del contrato, incluida la revisoría fiscal, se fondean con los recursos que la fiduciaria recibe provenientes de la renta del impuesto de alumbrado público; y iii) quien controla los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público es el municipio de Tocancipá; Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. deberá aplicar el numeral 1.1.6. del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Por lo tanto, Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. registrará los giros efectuados por los recaudadores al encargo fiduciario en cuentas de orden, para esto, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con la gestión realizada por el encargo fiduciario, Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre el análisis de los excedentes o perdidas en los cierres trimestrales y anuales, según vigencia fiscal para la empresa de economía mixta.

CONCEPTO No. 20231100000131 DEL 04-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos monetarios recibidos en administración. Reconocimiento de los recursos monetarios del plan de activos para beneficios posempleo.

Doctora
CLAUDIA JIMENA SÁNCHEZ RUEDA
Coordinador Contable
Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010054442 del 30 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a su observación me permito informar que la Entidad reconoce en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, los recursos que son recibidos para su administración a través de convenios interadministrativos y que no están disponibles dentro del curso normal del efectivo y el saldo de una cuenta bancaria que fue creada con la finalidad de garantizar los recursos de los cuales se desprenderá la entidad con ocasión de cubrir las obligaciones por concepto de pasivo pensional; (...) teniendo en cuenta la naturaleza de estos recursos, tampoco existe en el catálogo general de cuentas para entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público una clasificación en la cual se pueda reclasificar los saldos por este concepto.

Por lo anterior (...) me permito solicitar se estudie la posibilidad de crear un grupo de cuentas que sea aplicable a este escenario de efectivo restringido”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 083 de 2021, establece:

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 originado por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por lo siguiente:

- Los recursos monetarios o no monetarios que la empresa gestione directamente.
- Los recursos entregados en administración a terceros, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la entidad que administra los recursos.
- Los recursos administrados mediante contratos de encargo fiduciario o fiducia pública, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la fiduciaria.
- Los derechos en fideicomiso por los recursos en patrimonios autónomos que financien obligaciones pensionales, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la fiduciaria o la entidad que actúa como fideicomitente.
- Los derechos existentes por concurrencia para el pago del pasivo pensional, de los cuales son beneficiarias las empresas del sector salud.

2.1. Conformación del plan de activos

La empresa registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones 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. (...)

(...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La empresa 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.

(...)

3.2. Pago de la nómina de pensionados

Con el pago de la nómina de pensionados, la empresa 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" (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, 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 por la Resolución 092 de 2020, señala:

"2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la empresa que controla los recursos los entregue en administración, (...). Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, (...).

Por su parte, la empresa que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 062 de 2022, describe las siguientes cuentas así:

1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: "Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa (Subrayado fuera de texto).".

1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO: Representa el valor de los activos, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización, destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, distintas de aquellas que surgen por la terminación del vínculo laboral" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO solo se reconocen los recursos del efectivo o equivalentes al efectivo que presentan limitaciones para su disponibilidad ocasionada por embargos.

Por tal razón, si en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO se encuentran reconocidos conceptos diferentes a la restricción por embargos, es pertinente que la Corporación realice la reclasificación de estos.

Así las cosas, para la cuenta bancaria indicada en los antecedentes de la consulta, que representan recursos en efectivo o sus equivalentes destinados a atender exclusivamente obligaciones por beneficios posempleo, estos valores deberán registrarse en la subcuenta 190401-Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

En relación con los recursos recibidos en administración de otras entidades, la CIAC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20231120009221 DEL 11-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los mayores y menores valores en la actualización de los derechos fiduciarios.

Doctora

MARÍA ALICIA SUÁREZ BALAGUERA

Gestor Senior 3 – Contadora

Subgerencia de Gestión Corporativa

Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010000242 del 01 de enero 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 que la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. -ERU solicita una mesa de trabajo con la CGN con el fin de que sea considerada la posibilidad de actualizar el activo dado en fideicomiso denominado lote San Victorino al valor del avalúo comercial. Predio que se encuentra Fideicomitado en el Patrimonio Autónomo San Victorino administrado por Alianza Fiduciaria.

El 08 de febrero de 2023 se realiza la mesa de trabajo con funcionarios de la ERU, donde se precisa que la entidad constituyó un patrimonio autónomo en el año 2007, inicialmente con Fiduciaria Bogotá y luego con Alianza Fiduciaria, al cual se le entregó un lote ubicado en San Victorino, cuya finalidad es el desarrollo de un proyecto inmobiliario, pero que en este momento presta el servicio de parqueadero.

Adicionalmente, la ERU indica que, en calidad de fideicomitente, en su contabilidad tiene reconocido el derecho en fideicomiso por un valor inferior al valor del avalúo actual del inmueble, lo que genera inconvenientes para la empresa en el sentido de que, si existiera la necesidad de asociarse con inversionistas privados donde se aporte el bien fideicomitado, este aporte de la ERU sería inferior al aporte real que se entrega y, por ende, la participación en el negocio también.

Enfatizan que en ejercicio de su objeto misional la ERU desarrolla diferentes proyectos e inversiones en bienes inmuebles, los cuales entrega a una fiduciaria; estos bienes con el tiempo tienden a valorizarse, y al asociarse la empresa con terceros, estos

tendrían posesión amplia del negocio y podrían así apropiarse de recursos de la ERU al estar estos reconocidos contablemente por un menor valor al valor de mercado.

CONSIDERACIONES

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 092 de 2020, señala:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.2. Fiducia mercantil

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

1.2.1. Patrimonios autónomos

(...)

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 del texto).

CONCLUSIONES

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

En ese sentido, el Procedimiento contable mencionado señala que la empresa 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 del bien entregado para su administración, le corresponderá a la empresa que controla los recursos reconocer este 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 de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20231100017891 DEL 04-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registros contables por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público. Registros contables por los ingresos y gastos incurridos por la empresa Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. (GETSA).

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registros contables por el recaudo y gestión de los recursos del impuesto de alumbrado público. Registros contables por los ingresos y gastos incurridos por la empresa Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. (GETSA).

Doctor

JULIO CÉSAR PEÑA MOSQUERA

Representante Legal

Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. (GETSA)

Tocancipá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010025572 del 29 de mayo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

El 03 de enero de 2023 la CGN emitió el Concepto CGN N° 20231100000111, dirigido a la doctora Nidia Consuelo Téllez Buitrago, contadora de Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S., en el que se indicó el tratamiento contable para la empresa respecto a los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público que son administrados a través de encargo fiduciario.

El 09 de mayo de 2023 se llevó a cabo una mesa de trabajo entre Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. y la CGN, atendiendo el requerimiento de la empresa para resolver inquietudes sobre la aplicación del concepto. Dadas las diferencias de criterio entre la empresa y la CGN, se adquirió el compromiso de revisar nuevamente

los documentos enviados por parte de la empresa y, de ser necesario, emitir un nuevo concepto que diera alcance al anterior.

El 29 de mayo de 2023, Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. envía nueva comunicación indicando lo siguiente:

“Debido a que en reiteradas ocasiones hemos solicitado su colaboración con la ampliación del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con fecha de 03 de enero de 2023 bajo el radicado GNG-20231100000111 en el que se resalta que GESTION ENERGETICA INTEGRAL DE LA SABANA SAS no debe registrar el ingreso, ni gastos ocasionados dentro de la sociedad, y que de esta manera la causación se debe llevar es en cuentas de orden; (...).

Nosotros como empresa estamos interesados en que nos confirmen como debe ser el manejo de los costos y gastos causados con los contratos ya celebrados entre las partes, porque si seguimos con la instrucción de llevar todo en cuentas de orden estaríamos eludiendo la responsabilidad de reportar y declarar las obligaciones tributarias como son información exógena, impuesto de renta , rete ica, ica, rete fuente, estampillas municipales entre otros, ya que no contaríamos con bases gravables y los impuestos generados no tendrían razón de causalidad, (..)”.

Fruto del análisis de la información que soporta los hechos económicos alrededor del recaudo y administración de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público, la CGN emite el presente concepto con el fin de unificar el tratamiento contable que deben efectuar las entidades intervinientes.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución número 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, establece:

“Artículo 3. Definiciones. Para la interpretación y aplicación de la presente resolución se tendrán en cuenta, además de las definiciones establecidas en las Leyes 142 y 143 de 1994, el Decreto 1073 de 2015, el Reglamento Técnico de Instalaciones Eléctricas, RETIE, el Reglamento Técnico de Iluminación y Alumbrado Público, RETILAP, la Resolución CREG 015 de 2018 y aquellas que las modifiquen, adicionen o complementen, las siguientes definiciones:

(...)

Actividades del Servicio de Alumbrado Público: Conforme con lo dispuesto en el inciso segundo de la definición de servicio de alumbrado público contenida en el artículo 2.2.3.1.2 del Decreto 1073 de 2015, las actividades del servicio de alumbrado público comprenden las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique.

(...)

Administración, Operación y Mantenimiento, AOM: Valor de los gastos de administración, operación y mantenimiento correspondientes a los activos del sistema de alumbrado público.

(...)

Contrato de Suministro de Energía para el Alumbrado Público: Corresponde al contrato bilateral suscrito entre el municipio o distrito con las empresas comercializadoras de energía eléctrica, el cual se rige por lo dispuesto en las leyes 142 y 143 de 1994.

(...)

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.

Artículo 5. Criterios generales. La metodología para la determinación de los costos que deberán aplicar los municipios o distritos para remunerar a los prestadores del Servicio de Alumbrado Público, tendrá en cuenta los criterios establecidos en el artículo 44 de la Ley 143 de 1994 en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.2.3.6.1.9 del

decreto 1073 de 2015 y, adicionalmente los siguientes: (...)” (Subrayado fuera de texto).

Los estatutos de la sociedad de economía mixta Alumbrado Público de Tocancipá SAS, establecen:

“(…) CONSIDERACIONES

a. Que el Municipio tiene a su cargo por mandato de la Constitución y de la Ley la obligación de garantizar la prestación del servicio de alumbrado público en la jurisdicción del mismo.

b. Que el Municipio no tiene la capacidad técnica y económica para garantizar la adecuada prestación del servicio, razón por la cual se solicitó al Concejo Municipal, la autorización para seleccionar un socio estratégico con el fin de constituir una sociedad de economía mixta que se encargue de la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio.

c. Que el Concejo Municipal, mediante Acuerdo No. 002 de 2019, autorizó al Alcalde Municipal a: i) Constituir una Sociedad de Economía Mixta del orden municipal, por acciones simplificada (SAS); ii) Seleccionar un socio estratégico; y, además iii) para entregar los recursos provenientes de la renta del impuesto de alumbrado público a un fideicomiso de administración, pagos y fuente de pago, con destino único y exclusivo a la prestación del servicio de alumbrado público en el municipio de Tocancipá.

d) Que el Municipio como resultado de la convocatoria No. 001 de 2019, seleccionó a ENERGIZETT S.A. E.S.P como Socio Estratégico para constituir la sociedad de economía mixta.

(…)

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

“ARTÍCULO 1o. RAZÓN SOCIAL Y NACIONALIDAD-. La persona jurídica que se constituye corresponde a una sociedad de economía mixta de carácter municipal, constituida bajo la forma de Sociedad por Acciones Simplificada (SAS), cuyas actividades girarán bajo la siguiente razón social o denominación: ‘Alumbrado Público de Tocancipá SAS’, Sociedad de Economía Mixta. (...)

ARTÍCULO 2o. ACCIONISTAS-. Los accionistas serán: EL MUNICIPIO DE TOCANCIPA, (...) y ENERGIZETT S.A. E.S.P, (...).

(…)

ARTÍCULO 4o. OBJETO-. De conformidad con lo aprobado en el Acuerdo No. 002 del 2019, la sociedad tendrá por objeto principal LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PUBLICO EN EL MUNICIPIO DE TOCANCIPA.

Dentro del objeto de la empresa está comprendido que para la prestación del servicio de alumbrado público, la Sociedad podrá desarrollar entre otras, las siguientes actividades: LA MODERNIZACIÓN, EXPANSIÓN, REPOSICIÓN, LA ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN, MANTENIMIENTO DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO, LA COMPRA DE ENERGÍA ELÉCTRICA, LA ILUMINACIÓN ORNAMENTAL Y NAVIDEÑA, DESARROLLOS TECNOLÓGICOS EN MATERIA DE ILUMINACIÓN Y LA CONTRATACIÓN DE LA INTERVENTORÍA Y DEL ENCARGO FIDUCIARIO Y EN FIN REALIZAR CUALQUIER OTRA QUE SEA INHERENTE AL OBJETO SOCIAL. Para cumplir el objeto y el desarrollo de las actividades la empresa podrá realizar cualquier tipo de acto o negocio jurídico, constituir fideicomisos mobiliarios o inmobiliarios, y de administración, pago y fuente de pago y obligarse con terceros a través de cualquier clase de contrato, convención, acuerdo o pacto lícito, con relevancia jurídica.

(...)

CAPITULO VII. CONDICIONES SOCIETARIAS

(...)

ARTÍCULO 67. OBLIGACIONES Y PROHIBICIONES DEL MUNICIPIO

A. Obligaciones. El Municipio en particular tendrá como obligaciones especiales:

a.1 Hacer entrega a la sociedad de economía mixta de la infraestructura del servicio de alumbrado público de su propiedad para que esta se encargue del AOM de dicha infraestructura.

a.2 Si se previere que por alguna razón el valor de la renta proveniente del impuesto del alumbrado público no fuere suficiente para cumplir con la obligación de pago de todas las actividades inherentes al SAP, el Municipio deberá presentar y tramitar ante el Concejo Municipal la actualización de las tarifas del impuesto con el fin de garantizar la suficiencia del mismo.

a.3 Gestionar de manera oportuna, eficaz y eficiente los cobros coactivos y manejo de cartera que demande el tributo y la oportuna transferencia de lo recaudado al patrimonio autónomo.

a.4 Gestionar de manera oportuna la transferencia al patrimonio autónomo del recaudo del impuesto de alumbrado público, que no sean recaudados a través del comercializador que atiende el mercado regulado, tales como son los usuarios no regulados y los cobrados junto con el impuesto predial.

a.5 Garantizar que las actividades de la inversión y AOM en SALP del Municipio, serán ejecutadas única y exclusivamente por el Socio Estratégico.

(...)

ARTÍCULO 68. OBLIGACIONES Y PROHIBICIONES DEL SOCIO ESTRATEGICO

A. Obligaciones: El Socio Estratégico en particular tendrá como obligaciones especiales:

a.1. Ejecutar a cabalidad todas las actividades de Inversión y AOM del SAP de Tocancipá.

a.2. Mantener indemne a la SEM, al Municipio y terceros por actos culposos o dolosos derivados de sus actividades” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el contrato de encargo fiduciario de administración, pagos y fuente de pago celebrado entre Alumbrado Público de Tocancipá SAS hoy Gestión Energética Integral de la Sábana e Itaú Asset Management Colombia S.A Sociedad Fiduciaria, establece:

“Cláusula Segunda: Objeto y Finalidad. - Por el presente contrato el Constituyente entrega a la Fiduciaria a título de encargo fiduciario los recursos que le corresponden por concepto del recaudo del impuesto de alumbrado público del Municipio de Tocancipá. Con el fin que la Fiduciaria los administre según las instrucciones del Constituyente, a través de diferentes Subcuentas, y realice los pagos según el procedimiento de pagos indicado en la Cláusula Décima era a favor de los correspondientes beneficiarios.

(...)

Parágrafo Segundo: El Constituyente señalará las instrucciones sobre la administración de los bienes que conforman el Encargo Fiduciario, entre otros: 1) Los recursos que se entreguen al Encargo Fiduciario, de no contar con la oportuna instrucción al respecto, serán invertidos a través del Fondo de Inversión Colectivo Abierto Itaú Money Market, cuyo reglamento el Constituyente declara conocer y aceptar; 2) Dar instrucciones sobre la interpretación, ejecución o terminación de los contratos; 3) La restitución de los Bienes del Encargo Fiduciario una vez se termine este contrato según los términos y condiciones indicados más adelante; y 4) En general, las instrucciones especiales con las cuales se debe ejecutar el presente contrato y que no hubieren sido previstas en el mismo.

(...)

Cláusula Cuarta: Recursos entregados al Encargo Fiduciario. — Son los recursos que entrega el Constituyente a la Fiduciaria, provenientes del desarrollo de su actividad económica y que corresponden al recaudo del impuesto del alumbrado público del Municipio de Tocancipá, recaudado a través de Codensa y cualquier otro comercializador de energía y cuyos recursos serán transferidos a la cuenta abierta en nombre del Encargo Fiduciario de conformidad con la leyenda que se dejará en las correspondientes facturas.

(...)

Cláusula Sexta: Obligaciones de la Fiduciaria: Además de las obligaciones previstas en el Código de Comercio, la Fiduciaria se obliga a:

1. Administrar los recursos entregados por el Constituyente a través de las diferentes Subcuentas, conforme a los términos y condiciones indicadas en este contrato.

(...)

4. Realizar los pagos que al respecto le instruya el Constituyente de conformidad con el Procedimiento indicado en la Cláusula décima, y de acuerdo a la finalidad de cada una de las Subcuentas del Encargo Fiduciario.

(...)

6. Rendir cuentas comprobadas de su gestión al Constituyente y a los Beneficiarios de las diferentes subcuentas con corte a junio y diciembre de cada año, dentro de los primeros quince (15) días hábiles de mes siguiente, por correo electrónico y conforme a los términos indicados en la circular básica jurídica.

(...)

11. Cobrar las comisiones acordadas, como se establece en el presente contrato.

(...)

Cláusula Séptima: Derechos de la Fiduciaria: La gestión fiduciaria prevista en este contrato, dará derecho a la Fiduciaria del pago de la remuneración prevista en la Cláusula Primera — Remuneración del presente Contrato.

(...)

Cláusula Octava: Obligaciones del Constituyente: El Constituyente además de las señaladas en el Código de Comercio se obliga especialmente a:

1. El constituyente instruirá al comercializador que factura el impuesto de alumbrado público, para que transfiera los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público en la cuenta bancaria abierta correspondiente la Subcuenta Prestación del Servicio de Suministro, Facturación y Recaudo. Así mismo se notificará la cuenta del fideicomiso a la Administración Municipal a efectos que esta transfiera los recursos provenientes del impuesto de alumbrado público, recaudados como consecuencia de las acciones de cobro coactivo o pago directo por parte de los sujetos pasivos.

(...)

11. Asumir los costos y gastos que se generen por la ejecución de este contrato y por la Revisoría Fiscal generada.

(...)

Cláusula Décima. Procedimiento para efectuar Pagos: Los pagos que instruya el Constituyente serán realizados por La Fiduciaria conforme a la prelación y procedimiento que a continuación se señala:

1. Prelación: Con los recursos que la Fiduciaria reciba en la Subcuenta Prestación de Servicios, Suministro, Facturación y Recaudo fondeará en el siguiente orden y en la forma que a continuación se indican las demás subcuentas:

a. Subcuenta Remuneración: Con los recursos que se en (sic) la Subcuenta Prestación de Servicios, Suministro, Facturación y Recaudo previa instrucción del constituyente se trasladarán de los primeros cinco (5) días de cada mes a la Subcuenta de Remuneración los recursos necesarios, para realizar los pagos a favor de Energizett S.A E.S.P. o a la entidad financiera vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia con quien Energizett S.A. E.S.P. adquiera obligaciones conforme al Cronograma de Pagos remitido por ésta última. En este caso, en la fecha prevista en el Cronograma de Pagos para realizar el pago de las obligaciones a favor de la entidad financiera con quien Energizett S.A. E.S.P. adquiera obligaciones en calidad de deudor, sin que se requiera instrucción del Constituyente y de conformidad con la información que sobre el Servicio de la Deuda remita el Constituyente, relacionada con la variación de la tasa de interés y, por lo tanto, la cuota específica a pagar. La Fiduciaria realizará la transferencia de los recursos para atender los pagos por concepto de capital, intereses y demás, hasta concurrencia de los recursos disponibles en la Subcuenta Remuneración. Estos pagos se realizarán por cuenta y en nombre del Constituyente, y deberán tener previo el visto bueno del Interventor.

b. Subcuenta Interventor: Después de haber fondeado la subcuenta anterior, la Fiduciaria transferirá el 7% de los ingresos del impuesto de alumbrado público, porcentaje que se aplicará al valor del recaudo bruto del impuesto de alumbrado público que tenga lugar en cada mensualidad y que debe ser certificado por la firma interventora, contra entrega de soporte de radicación de informe mensual al supervisor. Este pago que se realizará por cuenta y en nombre del Constituyente.

(...)

c. Subcuenta Constituyente. Dentro de los cinco (5) primeros días del mes, la Fiduciaria transferirá de la Subcuenta Prestación de Servicios, Suministro, Facturación y Recaudo una suma correspondiente a veinte (20) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes y/o el valor que se requiera para el pago de cualquier otro costo o gasto generado por la ejecución de este contrato incluida la Revisoría Fiscal. Con estos recursos, la Fiduciaria realizará el pago por cuenta y en nombre del Constituyente de estos costos y/o gastos del Encargo Fiduciario.

(...)

d. Subcuenta Municipio. Después de realizar los traslados de las subcuentas anteriormente mencionada, si quedaren excedentes en el Encargo Fiduciario, la Fiduciaria procederá a trasladar dichos recursos a esta subcuenta con el fin de realizar los pagos que apruebe el Interventor" (Subrayado fuera de texto).

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

Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 212 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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 de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según la Resolución 092 de 2020, establece lo siguiente:

“1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. (...)

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria (...)

La empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, 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, establece lo siguiente:

“1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR.

(...)

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y atendiendo el principio de contabilidad pública de Esencia sobre forma, el control de los recursos por concepto de impuesto de alumbrado público recae en el municipio de Tocancipá, dado 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, corresponde al municipio de Tocancipá reconocer el derecho y el ingreso por impuesto de alumbrado público y no a Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S.

De otra parte, al tener el municipio el control de la operación recae en esta entidad el reconocimiento de los costos y gastos asociados a la ejecución de dichos recursos. Para tal fin deben tener en cuenta la metodología para la determinación de costos para la prestación del servicio de alumbrado público establecida por la CREG, con base en la delegación asignada por el Ministerio de Minas y Energía.

Por su parte, si bien, Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. fue constituida con el objeto de prestar el servicio de alumbrado público y le fue asignada la administración, operación y mantenimiento de la infraestructura de alumbrado público entregada por el municipio, en realidad no es esta empresa la que presta el servicio de alumbrado público, ya que dentro de las obligaciones del socio estratégico está "Ejecutar a cabalidad todas las actividades de Inversión y AOM del SAP de Tocancipá" y dentro de las obligaciones del Municipio está la de "Garantizar que las actividades de la inversión y AOM en SALP del Municipio, serán ejecutadas única y exclusivamente por el Socio Estratégico".

De conformidad con lo anterior, a continuación, se señalan los registros contables que deberán efectuar las entidades:

a) Reconocimiento contable del derecho y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público

El municipio de Tocancipá reconocerá el activo y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público 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, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS, por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales o en los demás actos administrativos.

b) Reconocimiento del recaudo de los recursos por parte del municipio

Con la información del recaudo del impuesto de alumbrado público por parte de la comercializadora de energía y el encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá registrará un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR 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.

Los recaudos que efectúe el municipio de Tocancipá para luego transferirlos al encargo fiduciario se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

En el entendido que los recursos por concepto de alumbrado público son administrados en el encargo fiduciario constituido por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS, el municipio de Tocancipá deberá aplicar lo establecido en el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el

registro de los recursos entregados en administración, considerando que, para el caso particular, la entidad que controla los recursos es el municipio de Tocancipá.

De este modo, con el traslado de los recursos al encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá realizará los siguientes registros contables:

- Cuando la comercializadora de energía efectúe los depósitos al encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- Cuando el municipio de Tocancipá gire al encargo fiduciario los recursos que ha recaudado, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA.

- Cuando los recursos se recauden en el encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

c) Reconocimiento del recaudo de los recursos por parte de Gestión Energética Integral de la Sabana SAS

En el entendido que Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. no debe registrar el ingreso ni el recaudo por concepto de impuesto de alumbrado público, la empresa aplicará el numeral 1.1.6. del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Por lo tanto, Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. registrará los giros efectuados por los recaudadores al encargo fiduciario en cuentas de orden, para esto, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

d) Reconocimiento de la gestión de los recursos efectuada por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS

Con la información reportada por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, el municipio de Tocancipá aplicará lo establecido en el numeral 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública, en lo que respecta a fiducia de administración y pagos del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, con la información reportada, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo el gasto incurrido, 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 acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo.

Con el pago de las obligaciones por parte de la sociedad fiduciaria, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, con la gestión realizada por el encargo fiduciario, Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.

e) Reconocimiento de ingresos, gastos y costos por parte de Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S.

Al encontrarse Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S. bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, le corresponde aplicar el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, por lo tanto, deberá reconocer todos los hechos económicos en los que incurra atendiendo los lineamientos señalados en dicho Marco Normativo. De esta manera, deberá reconocer los gastos y costos asociados a su funcionamiento, así como los ingresos recibidos para cubrir dichas erogaciones.

Si bien la empresa fue constituida para prestar el servicio de alumbrado público, la realidad es que no lo efectúa de forma directa, por lo que no tendrá ingresos, gastos y costos por esta actividad.

Ahora bien, en el contrato de fiducia se establece que se transferirá veinte (20) salarios mínimos mensuales legales vigentes para el pago de cualquier otro costo o gasto por la ejecución del contrato, los cuales serán destinados para cubrir gastos de funcionamiento de Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S., razón por la cual le corresponde a la empresa reconocer dichos recursos como ingreso en la información financiera.

No obstante, el reconocimiento contable del ingreso dependerá de la actividad que desarrolle Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S., para lo cual podrá definir en conjunto con la entidad territorial, la figura por la cual son entregados dichos recursos.

Adicionalmente, reconocerá cada una de las erogaciones incurridas para su funcionamiento de acuerdo con la naturaleza del gasto o costo incurrido, así mismo reconocerá los activos y pasivos asociados a dichas erogaciones.

Respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la facturación por parte de los terceros de los bienes y servicios contratados por la empresa, es importante indicar que según lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre el tema particular.

El presente concepto amplía el Concepto CGN N° 2023110000111 del 3 de enero de 2023, dirigido a la doctora Nidia Consuelo Téllez Buitrago contadora de Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S.

CONCEPTO No. 20231100025721 DEL 01-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Cuentas por pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las luminarias que hacen parte del sistema de alumbrado público Reconocimiento contable de la obligación adquirida para financiar el costo de las luminarias

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las luminarias que hacen parte del sistema de alumbrado público Reconocimiento contable de la obligación adquirida para financiar el costo de las luminarias

Señores

E.S.P. EMPRESA DE OBRAS SANITARIAS DE SANTA ROSA DE CABAL - E.I.C.E.
Santa Rosa De Cabal, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400036312 del 8 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La empresa EMPOCABAL adquirió luminarias con el propósito de modernizar el alumbrado público de Santa Rosa de Cabal, por valor de \$9.698.408.841 este valor fue financiado con un contrato de crédito a proveedor con la empresa privada ENERGYTECNICA con un plazo de 227 meses, cuyo valor presente es la suma de \$13.676.559.557. El Municipio de Santa Rosa de Cabal le delega a EMPOCABAL la inversión, modernización, rehabilitación, reposición del sistema existente, la operación y expansión, el mantenimiento preventivo y correctivo, incluyendo el suministro, instalación reemplazo y renovación de las luminarias.

EMPOCABAL es una empresa clasificada en la Resolución 414 de 2014, sobre la transacción descrita anteriormente, se nos generan las siguientes inquietudes desde la perspectiva contable:

¿EMPOCABAL debe reconocer el activo total por los \$9.698.408.841 o lo debe reconocer el Municipio de Santa Rosa de Cabal?

¿Es posible reconocer el activo de acuerdo con el plan de pagos a los 227 meses?

¿La Obligación contraída la debe reconocer EMPOCABAL o el Municipio de Santa Rosa de Cabal?

¿La Obligación se debe reconocer por los \$9.698.408.841 o por el valor presente de \$13.676.559.557?”.

Mediante llamada telefónica realizada el 31 de agosto de 2023 al número de celular relacionado en la consulta, una funcionaria del área contable de EMPOCABAL indica que para los desembolsos que se deben efectuar a ENERGYTECNICA, se elaboró un plan de pagos identificando capital e intereses por el tiempo de la financiación.

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, dispone:

“Artículo 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado”.

De otra parte, el Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto 1073 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, dispone:

“Artículo 2.2.3.1.2. Definiciones. (...)

(...)

Servicio de alumbrado público: (...)

El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique.

(...)

Sistema de Alumbrado Público: Comprende el conjunto de luminarias, redes eléctricas, transformadores y postes de uso exclusivo, los desarrollos tecnológicos asociados al servicio de alumbrado público, y en general todos los equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público que no forman parte del sistema de distribución de energía eléctrica.

(...)

Artículo 2.2.3.6.1.2. Prestación del servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

Parágrafo 1°. La modernización, expansión y reposición del sistema de alumbrado público debe buscar la optimización de los costos anuales de inversión, suministro de energía y los gastos de administración, operación, mantenimiento e interventoría, así como la incorporación de desarrollos tecnológicos. Las mayores eficiencias logradas en la prestación del servicio que se generen por la reposición, mejora, o modernización del sistema, deberán reflejarse en el estudio técnico de referencia.

Parágrafo 2°. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reportar al ente territorial la información para dar cumplimiento a este parágrafo.

(...)

Artículo 2.2.3.6.1.8 Metodología para la determinación de los costos por la prestación del servicio de alumbrado público. (...)

La determinación de los costos por la prestación del servicio de alumbrado público deberá tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Los costos totales y discriminados por unidades constructivas asociados a la inversión, modernización, expansión y reposición del Sistema de Alumbrado Público” (subrayados fuera de texto).

La Resolución 101 013 de 2022, por la cual se establece la metodología para la determinación de costos máximos por la prestación del servicio de alumbrado público, dispone:

“Artículo 3°. Definiciones. (...)

Luminaria: (...) luminaria es el aparato de iluminación que distribuye, filtra o transforma la luz emitida por una o más lámparas o bombillas (fuentes luminosas) y que incluye todas las partes necesarias para soporte, fijación y protección de las bombillas, pero no las fuentes luminosas mismas y, donde sea necesario, los circuitos auxiliares con los medios para conectarlos a la fuente de alimentación eléctrica.

(...)

Modernización o repotenciación del SALP: La modernización o repotenciación es el reemplazo de uno o más de los activos del Sistema de Alumbrado Público en razón a los desarrollos tecnológicos” (subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el Decreto 340 de 2021, por medio del cual se adoptan medidas para la prestación del servicio de alumbrado público en el municipio de Santa Rosa de Cabal – Risaralda y se dictan otras disposiciones, señala:

“Que, en aras de asegurar una gestión eficiente y eficaz, conforme a los desarrollos técnicos, tecnológicos y legales, y con la finalidad de tener un modelo financiero y operativo suficiente para la prestación del servicio de alumbrado público y su cubrimiento económico, es preciso delegar tal prestación a EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E.

(...)

ARTÍCULO SEGUNDO: ENTREGAR el uso de la infraestructura actual con la que se opera el servicio de alumbrado público en el municipio a la Empresa de Servicios Públicos del municipio de Santa Rosa de Cabal EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E., mediante acta, en la que se especifique como mínimo:

1. Cantidad de luminarias
2. Cantidad de postes
3. Georreferenciación de las unidades constructivas entregadas
4. Potencia instalada por cada unidad constructiva
5. Carga total del sistema reportada para el suministro de energía eléctrica con destinación exclusiva al alumbrado público.

(...)

ARTÍCULO TERCERO: (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: La Empresa EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E. deberá constituir una cuenta bancaria de destinación exclusiva para el traslado de recursos que ingresan por

concepto del impuesto de alumbrado público, o una fiducia de administración y pagos para el manejo de los recursos que ingresan por concepto del impuesto de alumbrado público, a tal fiducia elevará la correspondiente orden irrevocable de pago de los componentes asociados a la prestación del servicio, garantizando así un manejo eficiente y eficaz del recurso con destinación exclusiva, que mantenga indemne al municipio frente a terceros en relación a las obligaciones contraídas por la empresa para la prestación del servicio” (subrayado fuera de texto).

El contrato N° 001 de 2023 de crédito proveedor para la modernización de la infraestructura, señala:

“CLÁUSULA QUINTA. TÉRMINOS DE LA FINANCIACIÓN: En virtud del presente contrato y sujeto a los términos aquí previstos, el Financiador acuerda financiar el 100% del pago del precio de las luminarias (...) para el sistema de alumbrado público del municipio de Santa Rosa de Cabal, que serán entregados posteriormente para su administración, operación y mantenimiento a EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E, en virtud del contrato de suministro.

El Financiador no tendrá obligación alguna de desembolsar ningún monto a EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E., puesto que la Financiación únicamente implica otorgar plazo para el pago del precio de las luminarias con tecnología led suministradas, instaladas y puestas en funcionamiento, así como los brazos y demás elementos requeridos para el sistema de alumbrado público en el Municipio de Santa Rosa de Cabal.

La operación de crédito proveedor se ejecutará bajo las siguientes condiciones:

- Monto a financiar: \$9.698.408.841
- Plazo del crédito de proveedor: 227 meses, contados a partir del quinto mes después de haberse entregado a satisfacción el 100% de las luminarias que incluye su instalación y puesta en funcionamiento.

(...)

CLÁUSULA SEXTA. FUENTE DE PAGO Y ADMINISTRACIÓN: La remuneración a la inversión realizada por el contratista a seleccionar tendrá como fuente de pago, el recaudo que por concepto de impuesto de alumbrado público que recibe EMPOCABAL de los contribuyentes regulados y no regulados.

Para tales efectos el pago al contratista se realizará sin situar los fondos en EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. ni en el municipio de Santa Rosa de Cabal, debido a que los dineros son recaudados por las empresas Comercializadoras de Energía Eléctrica quienes actúan como agentes recaudadores y transfieren estos recursos del Impuesto de Alumbrado Público directamente a la Fiducia a la cual se le elevará orden irrevocable de pago por parte del fideicomitente, esto es, EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. a favor del FINANCIADOR seleccionado hasta el cumplimiento total de la remuneración de la inversión conforme al modelo financiero (...).

(...)

Una vez finalizado el proceso de modernización de la infraestructura del Sistema de Alumbrado Público, y suscrita el acta de entrega y de terminación del contrato, la empresa EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. ordenará de manera permanente e irrevocable a la fiducia, que las facturas que mes a mes presente el contratista, sean pagadas en su totalidad a la cuenta que este disponga (...).

(...)

CLÁUSULA OCTAVA: OBLIGACIONES DE EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. (...)

(...)

OTRAS OBLIGACIONES. EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E., DEBERÁ:

(...)

EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. durante la vigencia del presente contrato se mantendrá como único Fideicomitente de la Fiducia” (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, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.1. Costo

106. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, histórico, no observable y específico para la entidad” (subrayado fuera 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 (...). Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.3. Medición inicial

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

(....)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

(...)

1.2.1. Reconocimiento

5. 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 de texto).

Ahora bien, 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, dispone:

"1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

(...)

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...).

(...)

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

(...). Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública” (subrayado fuera de texto).

Por otro lado, 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 092 de 2020, dispone:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden.

(...)

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria (...).

La empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso”.

CONCLUSIONES

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

¿EMPOCABAL debe reconocer el activo total por los \$9.698.408.841 o lo debe reconocer el Municipio de Santa Rosa de Cabal? y ¿Es posible reconocer el activo de acuerdo con el plan de pagos a los 227 meses?

Las luminarias son recursos controlados por el municipio de Santa Rosa de Cabal, toda vez que le otorgan, entre otros, el derecho de usarlas para suministrar servicios, ceder su uso para que un tercero suministre servicios, y recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, el municipio asume los riesgos inherentes al activo que son significativos, toda vez que tiene la obligación de garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

De modo que, las luminarias que hacen parte del sistema de alumbrado público las reconocerá el municipio de Santa Rosa de Cabal, como activo, toda vez que configuran recursos controlados por la entidad, que resultan de un evento pasado y de las cuales se espera obtener potencial de servicio.

En este sentido, el municipio clasificará las luminarias como propiedades, planta y equipo, toda vez que son activos tangibles empleados para la prestación del servicio de alumbrado público, las cuales la entidad prevé usar durante más de 12 meses y no se espera venderlas ni distribuir las en forma gratuita, en el curso normal de la operación. Además, son activos adquiridos para modernizar el sistema de alumbrado público; optimizar los costos anuales de, entre otros, inversión, operación, mantenimiento e interventoría; y lograr mayores eficiencias en la prestación del

servicio de alumbrado público.

Inicialmente, el municipio medirá las luminarias al costo, el cual comprende, entre otros, el precio de 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. Por lo tanto, el municipio atenderá el numeral 10.2. de la Norma de propiedades, planta y equipo, a fin de medir correctamente las luminarias en los estados financieros de la entidad.

¿La Obligación contraída la debe reconocer EMPOCABAL o el Municipio de Santa Rosa de Cabal? y ¿La Obligación se debe reconocer por los \$9.698.408.841 o por el valor presente de \$13.676.559.557?”

Antes de dar respuesta a las preguntas planteadas es necesario precisar que, 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, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará el impuesto de alumbrado público debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Cuando la empresa comercializadora de energía eléctrica informe el valor del recaudo del impuesto de alumbrado público, el municipio debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Con el giro de los recursos a la sociedad fiduciaria por parte de la empresa comercializadora de energía eléctrica, el municipio debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. registrará los recursos girados en cuentas de orden.

Respecto a las preguntas planteadas en la consulta, de los artículos 2.2.3.6.1.8 modificado por el artículo diez, y 2.2.3.6.1.2. modificado por el artículo cuarto del Decreto 943 de 2018, se concluye que el municipio es quién debe reconocer los costos asociados a la modernización del sistema de alumbrado público. De modo que, en atención al principio de Devengo, el municipio reconocerá la obligación adquirida con ENERGYTECNICA como una cuenta por pagar, y la medirá conforme lo establece la Norma de cuentas por pagar.

Posteriormente, con la información reportada por EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. sobre los pagos que realice la sociedad fiduciaria a ENERGYTECNICA, el municipio debitará la cuenta por pagar que identifique el capital y aquella que identifique los intereses

financieros y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, EMPOCABAL E.S.P – E.I.C.E. disminuirá los saldos registrados en cuentas de orden.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100019691 del 14-07-2023

20231120027841 del 20-10-2023

1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000081 del 03-01-2023

20231100002601 del 13-02-2023

20231100040081 del 20-11-2023

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

CONCEPTO No. 20231100003091 DEL 21-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Registro contable del copago, cuota moderadora o cuota de recuperación, según documento soporte y tercero. Reconocimiento de los contratos por prestación de servicios, según mecanismo de pago.

Señores

HOSPITAL JOSÉ CAYETANO VÁSQUEZ - PUERTO BOYACÁ
Puerto Boyacá, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20231100001632 del 12 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿La temática de la factura de venta correspondiente a concepto de copago, cuota moderadora o cuota de recuperación como debe quedar registrado en la contabilidad?

¿La temática del recibo de caja correspondiente a concepto de copago, cuota moderadora o cuota de recuperación como debe quedar registrado en la contabilidad?

¿A que Tercero se deberá afectar al realizar el proceso de Contabilización sobre la cuenta 240790(Tercero o Entidad)?

¿El tipo de paciente (Contributivo, Subsidiado, Vinculado) determina el Tercero a afectar al realizar el proceso de Contabilización sobre la cuenta 240790?

¿Para qué tipo de Contratación se deberá realizar el proceso solicitado (Pago por Evento, Capitación, Pago Fijo Global Prospectivo, Pago Global Prospectivo)?”

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

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

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, incorporado al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público por la Resolución 058 de 2020, establece:

“1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

(...)

4. RECAUDO DE CUOTAS MODERADORAS, COPAGOS Y CUOTAS DE RECUPERACIÓN

Cuando la IPS recaude cuotas moderadoras, copagos o cuotas de recuperación, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1105-CAJA o de la cuenta 1110-DÉPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-

Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Con el traslado de estos recursos a la EPS, la IPS 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-DÉPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato de prestación de servicios de salud se pacta que la cuota moderadora, el copago o la cuota de recuperación se abone a los derechos registrados por la IPS, esta debitará, con el abono, 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 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD”.

Por su parte, la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante Resolución 069 de 2021, estipula:

“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.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, 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.

(...)

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

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

Los soportes de contabilidad de origen 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 a las consideraciones antes expuestas, se concluye:

PREGUNTAS. ¿La temática de la factura de venta correspondiente a concepto de copago, cuota moderadora o cuota de recuperación como debe quedar registrado en la contabilidad? ¿La temática del recibo de caja correspondiente a concepto de copago, cuota moderadora o cuota de recuperación como debe quedar registrado en la contabilidad?

El Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud establece que cuando la IPS recaude cuotas moderadoras, copagos o cuotas de recuperación, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1105-CAJA o de la cuenta 1110-DÉPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con independencia del momento de la emisión de la factura, recibo de pago u otro soporte establecido.

Ahora bien, respecto al soporte idóneo es importante indicar que, en atención al principio de Devengo, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo. Por lo anterior, corresponderá al hospital definir qué documento fuente idóneo utiliza para el caso particular, atendiendo los lineamientos y características que señala la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable descritos en las consideraciones, lo cual deberá estar incluido en el manual de procedimientos de la empresa.

PREGUNTAS. ¿Qué Tercero se deberá afectar al realizar el proceso de Contabilización sobre la cuenta 240790 (Tercero o Entidad)? ¿El tipo de paciente (Contributivo, Subsidiado, Vinculado) determina el Tercero a afectar al realizar el proceso de Contabilización sobre la cuenta 240790?

Las operaciones realizadas por la empresa deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo tanto, el Hospital deberá contar con los

soportes idóneos que respalden la operación, los cuales deberán contener, entre otros, los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien se llevó a cabo la operación.

De esta manera, y de acuerdo con la esencia del hecho económico, le corresponde a la empresa identificar el tercero que se deberá afectar al efectuar el recaudo de las cuotas moderadoras, copagos o cuotas de recuperación, y la forma de asociarlo con la EPS a la cual se le deben trasladar los recursos recaudados.

PREGUNTA. ¿Para qué tipo de Contratación se deberá realizar el proceso solicitado (Pago por Evento, Capitalización, Pago Fijo Global Prospectivo, Pago Global Prospectivo)?

El numeral 1. Ingresos por la prestación de servicios de salud del Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando los diferentes mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como: pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitalización.

Así las cosas, y conforme al principio de Esencia sobre forma, el Hospital deberá identificar para cada contrato de prestación de servicios de salud en el que participe el mecanismo de pago para definir el adecuado tratamiento contable.

Lo anterior en el entendido que el tratamiento contable de los hechos económicos que se derivan de un contrato, 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.

CONCEPTO No. 20231100008491 DEL 27-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Tratamiento contable de giros recibidos, por parte de la ESE Hospital Local de Aguachica, sin identificación de la factura.

Doctor
 JESÚS ANTONIO SÁNCHEZ ALBA
 Contador
 E.S.E. Hospital Local de Aguachica
 Aguachica, Cesar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20230010011992 del 02 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicito orientación en el manejo contable en el caso de giros recibidos por la E.S.E sin identificar facturas canceladas, nosotros venimos contabilizando en la cuenta 290580 recaudos por clasificar, pero según resolución 058 se deben llevar a la cuenta 131980 (...)”.

Mediante llamada telefónica al consultante aclaró la consulta expresando que la E.S.E. recibe los giros de la EPS, pero no les dicen el número de la factura que se está cancelando, por consiguiente, se consideran como consignaciones de facturas sin identificar. También informó que la consulta se refiere a los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución N°332 de 2022, 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 empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

(...)

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

De otro lado, el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con prestación de servicios de salud, incorporado por la Resolución 058 de 2020, al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Teniendo en cuenta que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, existen mecanismos de pago para la prestación de servicios de salud, tales como:

pago por evento; pago por caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico; pago global prospectivo; y pago por capitación, a continuación se desarrolla el tratamiento contable de los ingresos considerando tales mecanismos y si la unidad de pago está en función del servicio prestado.

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

1.1.1 Ingreso y recaudo en la prestación de servicios de salud

Teniendo en cuenta que, en los mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico, la unidad de pago está en función del servicio de salud prestado, el ingreso y recaudo se registrarán de la siguiente manera.

(...)

Con el pago de facturación sin identificar, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la identificación de la facturación radicada que se está pagando, la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación "con facturación radicada", de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Ahora bien, si el valor de la cuenta por cobrar es menor que el valor del abono a la facturación sin identificar, pueden darse las siguientes situaciones: a) que la entidad responsable del pago autorice el cruce de la diferencia con otro derecho, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación "con facturación radicada", de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD; o b) que la entidad responsable del pago realice el cobro de la diferencia, en cuyo caso la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Adicionalmente, en esta última situación, con la devolución del mayor valor, la IPS debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si por el contrario el valor de la cuenta por cobrar es mayor que el valor del abono a la facturación sin identificar, con el recaudo del excedente, la IPS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación "con facturación radicada", de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD". (Subrayados fuera del texto).

Además, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 321 y 341 de 2022 describe la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por el mecanismo de giro previo, autorizado legalmente.”

Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Por su parte, la subcuenta Giro previo para abono a la cartera del sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que la consulta hace referencia al numeral 1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico contenido en el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, la E.S.E. debe registrar los giros recibidos de las facturas sin identificar de la siguiente forma:

Con el pago de facturación sin identificar, la E.S.E. Hospital Local de Aguachica debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Con la identificación de la facturación radicada que se está pagando, la IPS debitará la subcuenta 131980-Giro para abono de facturación sin identificar (Cr) de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda, con la denominación “con facturación radicada”, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por cobrar es menor o mayor al valor del abono a la facturación sin identificar la E.S.E. deberá aplicar las diferentes situaciones planteadas en el Procedimiento contable para el registro de hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud, las cuales se transcribieron en las consideraciones.

Por último, si la E.S.E no efectuó los registros contables en consonancia con lo establecido anteriormente, deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 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 de 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 contables mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100012101 DEL 09-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud
	SUBTEMA	Devolución de cotizaciones

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010018702 del 14 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación es la responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad pública, le solicito orientación sobre el procedimiento contable para el reconocimiento que se realiza en la subcuenta 240790 – Otros recursos a favor de terceros, creada por la Resolución 177 del 30 de octubre del 2020, en el numeral 1.6. Devolución de cotizaciones. El marco normativo aplicable a Alianza Medellín Antioquia EPS SAS es la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

(...)

En cumplimiento de la dinámica establecida, la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES le ha entregado recursos a la EPS por el concepto de devolución de aportes en el proceso de compensación, los cuales se han venido acumulando desde febrero de 2021, toda vez que no ha tenido movimiento debito porque en la dinámica no se tiene claro en qué momento se debita y la contrapartida para el reconocimiento.

La petición se fundamenta en la necesidad de darle el manejo correcto y evitar la acumulación injustificada de saldo por pagar por recursos a favor de terceros en la subcuenta 240790 – Otros recursos a favor de terceros".

CONSIDERACIONES

El Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, señala:

“Artículo 2.6.4.2.1.5. Identificación del recaudo de cotizaciones. (...) Corresponde a las EPS y demás EOC continuar con la gestión de recaudo de las cotizaciones y en consecuencia realizar las acciones de seguimiento, gestión con los operadores de información, conciliación, cobro de las cotizaciones y de los intereses de mora, identificación de los aportantes, pertinencia de la devolución de aportes y las demás propias del recaudo y, por lo tanto, continuarán financiando los costos asociados a dichos procesos.

(...)

Artículo 2.6.4.3.1.1.6 Proceso de corrección de registros compensados. (...) Cuando las correcciones de los registros compensados generen un saldo a favor de la ADRES, se descontará en el resultado del siguiente proceso de compensación, de no realizarse por insuficiencia de recursos de las EPS y EOC, la ADRES adelantará la gestión de cobro de acuerdo con los mecanismos previstos en la normativa vigente. Si de las correcciones de los registros compensados se genera un saldo a favor de la EPS y EOC, la ADRES efectuará el reconocimiento y giro.

Cuando los resultados del proceso de corrección de registros aprobados impliquen la devolución de recursos al aportante, las EPS y EOC, una vez reciban los resultados y los recursos por la ADRES, girarán los recursos al aportante en los tres días hábiles siguientes. (...)” (subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 322 de 2022, establece:

“1.6. Devolución de cotizaciones

La ADRES registrará las cotizaciones que los aportantes al SGSSS consignaron erróneamente y que se les deben devolver debitando la subcuenta 411601-Cotizaciones régimen contributivo de la cuenta 4116-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si las cotizaciones fueron reconocidas en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si las cotizaciones fueron reconocidas en periodos contables anteriores, y acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos a la EPS o EOC para que ella pague, la ADRES debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la EPS o la EOC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

La EPS debe girar al aportante los recursos generados a su favor como resultado del proceso de corrección de registros compensados, lo anterior una vez que reciba los recursos de la ADRES. Por lo tanto, cuando la EPS realice dicho giro, debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En cuanto a la acumulación de saldos en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, cabe mencionar que, teniendo en cuenta las disposiciones legales vigentes, los recursos girados por la ADRES a la EPS debieron ser devueltos a los aportantes correspondientes.

CONCEPTO No. 20231100040891 DEL 27-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud
	SUBTEMA	Registro contable de glosas

Doctor
AMIR JESITH CORTÉS ARROYO
Contador
E.S.E. Hospital San Rafael de Fundación
Fundación, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100046922 del 13 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:

"Acorde a la resolución 058 de 27 de febrero de 2020 en el cual se establece en su artículo 1.1.2 glosas a la facturación se define el procedimiento para el registro de las glosas por facturación en el cual se describe: "Las IPS registrarán las glosas en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y acreditarán la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados si la glosa es parcial" ahora bien una vez se levante el valor de una glosa por un valor parcial, ¿Se debe disminuir la cuenta de orden por el valor levantado? o ¿se debe disminuir el valor total en cuenta de orden por el valor total de la glosa inicial?"

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución 058 de 2020, dispone:

"1. INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

(...)

1.1. Mecanismos de pago por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico

(...)

1.1.2. Glosas a la facturación

En los mecanismos de pago de los servicios de salud por evento, caso, conjunto integral de atenciones, paquete o grupo relacionado por diagnóstico se realizan procesos de auditoría que pueden dar origen a glosas a la facturación.

Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades responsables del pago de los servicios de salud.

Las IPS registrarán las glosas en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y acreditarán la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados si la glosa es parcial.

Si la IPS y la entidad responsable del pago de los servicios de salud concluyen que la glosa no resulta pertinente (es decir, que no se encuentra adecuadamente justificada por la entidad responsable del pago de los servicios de salud) o si siendo pertinente la IPS la subsana, esta debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD de la siguiente manera:

“Representa el valor de las objeciones a las facturas presentadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS) que se originan por las inconsistencias detectadas en su revisión y en sus respectivos soportes. Estas inconsistencias pueden identificarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios” (Subrayado fuera del texto).

Además, el CGC indica que se debita con el valor total o parcial de la factura glosada y se acredita con el valor de las glosas subsanadas o aceptadas de forma definitiva.

CONCLUSIONES

De conformidad con los antecedentes y las consideraciones expuestas, la entidad deberá reconocer las glosas aplicando el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la prestación de servicios de salud del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

En consecuencia, la E.S.E Hospital San Rafael deberá registrar en cuentas de orden deudoras de control, las glosas que le efectúen las entidades responsables del pago de los servicios de salud, por lo que, en el momento en que se presenten las glosas se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acreditará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor de la glosa y sin afectar la cuenta por cobrar.

Posteriormente, si esa glosa no resulta pertinente o se subsana, la E.S.E. debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD. Al ser una glosa no pertinente o al ser subsanada por la E.S.E. no afecta la cuenta por cobrar.

Ahora bien, si la glosa resulta pertinente la E.S.E. debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD. Además, disminuirá la cuenta por cobrar y el ingreso debitando las subcuentas 4312-SERVICIOS DE SALUD, si el ingreso se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso se reconoció en periodos contables anteriores, y acreditando la subcuenta que corresponda, con la denominación "con facturación radicada", de la cuenta de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Por lo anterior si una glosa se subsana parcialmente, quedando un porcentaje glosado, es decir que, la E.S.E. no espera recibir el pago total de la factura radicada a la entidad responsable del pago de los servicios de salud, la E.S.E. debitará la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD, por el valor total de la glosa. Además, afectará la cuenta por cobrar, como se menciona en el párrafo anterior, por el valor que no fue subsanado.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100019711 del 14-07-2023
20231100022901 del 10-08-2023
20231100041941 del 30-11-2023
20231100042671 del 01-12-2023

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

CONCEPTO No. 20231120008401 DEL 22-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR) que se destinan a la capitalización y saneamiento de las EPS.

Doctora
 NURIA YARLEY BOHÓRQUEZ PEÑA
 Gerente
 E.P.S. Caja de Previsión Social y Seguridad del Casanare -CAPRESOCA EPS
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010003642 del 24 de enero 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 principal del proyecto es el saneamiento de pasivos de CAPRESOCA EPS, en consecuencia mejorar las condiciones financieras de la entidad, establecidas en el Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, compilatorio del Decreto 2702 de 2014, se establecieron las condiciones financieras y de solvencia que deben cumplir las Entidades Promotoras de Salud, en dicho decreto se definieron cuatro (4) indicadores de cumplimiento, a saber: i) Capital mínimo (C.M.), ii) Patrimonio Adecuado (P.A.), iii) Reservas Técnicas y iv) Régimen de Inversión de las Reservas Técnicas.

(…)

Habida cuenta que la E.P.S. Caja de Previsión Social y Seguridad del Casanare, código institucional 175285000, es una Entidad Contable Pública, solicitamos la orientación de la Contaduría General de la Nación, para el Reconocimiento del Hecho económico, originado en el proyecto ‘CAPITALIZACIÓN Y SANEAMIENTO FINANCIERO DEL

MODELO DE ATENCIÓN EN SALUD EN LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD 'CAPRESOCA' DEL DEPARTAMENTO DE CASANARE', financiado con Recursos del Sistema General de Regalías, el cual fue aprobado mediante decreto 354 de diciembre 06 de 2022 por valor de Ciento Cuarenta Mil Millones de pesos (\$140.000.000.000)".

Mediante llamada telefónica a la E.P.S. Caja de Previsión Social y Seguridad del Casanare el 17 de marzo de 2023, se indicó que por medio del aplicativo del Sistema General de Regalías se hace la ejecución del gasto incurrido con el proveedor de bienes y servicios, y se carga la certificación de la respectiva factura.

CONSIDERACIONES

La Ley 1797 de 2016, por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, establece:

"ARTÍCULO 5o. UTILIZACIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS PARA EL PAGO DE LAS DEUDAS DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO DE LOS MUNICIPIOS Y SERVICIOS NO INCLUIDOS EN EL PLAN DE BENEFICIOS. Las entidades territoriales que reconocieron deudas del régimen subsidiado a las Entidades Promotoras de Salud por contratos realizados hasta marzo 31 de 2011, en el marco del procedimiento reglamentado en virtud del artículo 275 de la Ley 1450 de 2011, podrán utilizar los recursos del Sistema General de Regalías para atender dichas deudas, teniendo en cuenta la sostenibilidad financiera de la red de prestación de servicios de salud. Para lo anterior no se requerirá de la formulación de proyectos de inversión, siendo el Órgano Colegiado de Administración y Decisión respectivo la instancia encargada de aprobar la destinación de recursos necesarios para el pago de dichos compromisos. Los montos adeudados serán girados directamente a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.

(...)

PARÁGRAFO. Por una sola vez se podrán utilizar recursos de regalías para la capitalización y saneamiento de las EPS en las cuales tenga participación las entidades territoriales, para lo cual se presentará el respectivo proyecto de inversión al OCAD. Los recursos se girarán directamente a los prestadores de servicios de salud y privilegiarán el pago de las deudas con los Prestadores de Servicios de Salud de la red pública.

(...)

ARTÍCULO 9o. ACLARACIÓN DE CUENTAS Y SANEAMIENTO CONTABLE. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros" (Subrayado fuera de texto).

La Ley 2056 de 2020, por la cual se regula la organización y el funcionamiento del

Sistema General de Regalías, indica:

“ARTÍCULO 37. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Los proyectos de inversión que se financien con cargo al Sistema General de Regalías serán ejecutados por quien designe las entidades u órganos de que tratan los artículos 35 y 36 de la presente ley. Así mismo, la entidad ejecutora estará a cargo de la contratación de la interventoría, de conformidad con lo previsto en la presente ley.

(...)

PARÁGRAFO 3o. La entidad designada ejecutora por las entidades u órganos de que tratan los artículos 35 y 36, deberá expedir el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados, a más tardar dentro de los seis (6) meses contados a partir de la publicación del acuerdo de aprobación del proyecto de inversión que emita la entidad o instancia, según corresponda, y será la responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos legales para el inicio de la ejecución del proyecto de inversión.

En caso de no cumplirse lo anterior, las entidades u órganos liberarán automáticamente los recursos para la aprobación de nuevos proyectos de inversión y reportarán estos casos al Sistema de Seguimiento, Evaluación y Control para que se tengan en cuenta en la medición del desempeño en la gestión de los recursos del Sistema General de Regalías y a los órganos de control” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 744 de 2018, por el cual se adiciona el Decreto 1082 de 2015 con el fin de reglamentar el artículo 5 de la Ley 1797 de 2016, indica:

“ARTÍCULO 2.2.4.1.1.9.1. Destinación de los recursos del SGR para la financiación de proyectos de inversión que tengan por objeto la capitalización y saneamiento de las EPS en las cuales tenga participación las entidades territoriales. Las entidades territoriales podrán hacer uso de los recursos del SGR, por una única vez, para la financiación de proyectos de inversión que tengan por objeto la capitalización y saneamiento de las entidades promotoras de salud en las cuales tengan participación.

PARÁGRAFO 1. Con el fin de presentar ante el correspondiente OCAD el proyecto de inversión de que trata el presente artículo, la entidad territorial debe contar con la totalidad de los recursos que determine la Superintendencia Nacional de Salud para asegurar las condiciones financieras y de solvencia de la entidad, definidas en los Decretos 2702 de 2014 y 2117 de 2016 compilados en el Decreto 780 de 2016, o en las normas que lo modifiquen o sustituyan.

PARÁGRAFO 2. Las entidades territoriales podrán solicitar recursos del SGR para la financiación de los proyectos de qué trata el presente artículo en el siguiente orden:

1. Asignaciones directas.
2. Recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional.

ARTÍCULO 2.2.4.1.1.9.2. Viabilización para proyectos de inversión que tengan por objeto la capitalización y saneamiento de las EPS en las cuales tengan participación las entidades territoriales con recursos del SGR. Para la capitalización y saneamiento de las EPS en las cuales tengan participación las entidades territoriales con los recursos del SGR, se debe presentar el proyecto de inversión al respectivo órgano colegiado de administración y decisión, de conformidad con los lineamientos que expida el Ministerio de Salud y Protección Social en coordinación con el DNP, los cuales deben estar acorde con la normativa del SGR, y serán incorporados en el Acuerdo Único de la Comisión Rectora del SGR.

Además de los requisitos señalados por la Comisión Rectora del SGR, se debe presentar el proyecto de inversión con los siguientes documentos:

1. Concepto de la Superintendencia Nacional de Salud para la capitalización y saneamiento de las EPS, el cual dará cuenta de los montos a invertir de acuerdo con los requerimientos para el cumplimiento de las condiciones de estabilidad financiera y de solvencia definidas en la normativa vigente. Así mismo, dicho concepto certificará la presentación y suscripción de capitalización soportada en el modelo de atención en salud basado en gestión integral del riesgo, de conformidad con lo establecido en la Resolución 429 de 2016 del Ministerio de Salud y Protección Social, o en las normas que la modifiquen o sustituyan.

2. Certificación suscrita por el representante legal de la entidad promotora de salud en la que se discrimine las instituciones prestadoras de salud y proveedores, los valores, concepto y periodo de las deudas, iniciando con las de mayor antigüedad, a las cuales se aplicará el pago de cartera con recursos provenientes de la capitalización.

ARTÍCULO 2.2.4.1.1.9.3. Pago de las deudas reconocidas para la capitalización y saneamiento de las entidades prestadoras de servicios de salud en las cuales tengan participación las entidades territoriales con los recursos del SGR. (Corregido por el Decreto 1058 de 2018, art. 1) El pago con recursos del SGR de las deudas reconocidas para la capitalización y saneamiento de las entidades prestadoras de servicios de salud, en las cuales tengan participación las entidades territoriales, debe realizarse priorizando la red pública y las deudas de mayor antigüedad. De conformidad con lo señalado en el numeral 2 del artículo 2.2.4.1.1.9.2 del presente Decreto” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 0354 del 2022, por medio del cual se priorizan y aprueban dos proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías (SGR) del Departamento de Casanare, considera:

“Que el proyecto identificado con código BPIN No 2022005850026, denominado CAPITALIZACIÓN Y SANEAMIENTO FINANCIERO DEL MODELO DE ATENCIÓN EN SALUD EN LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD CAPRESOCA DEL DEPARTAMENTO DE CASANARE, se le aprobó por unanimidad de los miembros del Consejo de Gobierno Departamental mediante acta No 18 del 22 de agosto de 2022, la declaratoria de importancia estratégica”.

Igualmente, el artículo 2 del decreto antes mencionado, designa como entidad ejecutora y como instancia responsable de contratar la interventoría del proyecto de inversión con código BPIN 2022005850026, a la Caja de Previsión Social de Casanare-CAPRESOCA E.P.S.

La Resolución 2515 de 2019, por la cual se expiden los lineamientos para la presentación de proyectos de inversión con recursos del Sistema General de Regalías, establece:

“3.2 Condiciones

El proyecto de inversión debe cumplir con las siguientes condiciones:

3.2.1 Se pagarán únicamente obligaciones asociadas a la prestación de servicios y/o tecnologías en salud con los recursos del SGR, en cumplimiento del artículo 2.2.4.1.1.9.3 del Decreto 744 de 2018. 3.2.2. Se debe priorizar el pago de las deudas reconocidas con la red pública.

3.2.3. Se deben pagar las deudas iniciando con las de mayor antigüedad.

3.2.4. Se deben pagar las obligaciones cuyas facturas estén debidamente conciliadas, auditadas y reconocidas.

3.2.5. El proyecto debe incluir certificación suscrita por el representante legal de la Entidad Promotora de Salud (...)

3.2.6. Se debe presentar una certificación suscrita por el representante legal, contador y revisor fiscal o contralor designado donde certifique que la relación de obligaciones remitida cumple con las condiciones y/o criterios definidos para ordenar su pago. (...)

4.7. Estudio de necesidades

La entidad territorial debe identificar la Entidad Promotora de Salud en la que tiene participación y requiere la capitalización y saneamiento, para lo cual deberá contar con la información financiera que soporte el proceso, de conformidad con las reglas y condiciones establecidas el numeral 3 del presente documento. Para el efecto se deberá tener en cuenta que la demanda de recursos hace referencia al monto que se requiere para operar y pagar las deudas año tras año; en este sentido, se deberá contar con información mínima de los últimos años de evolución de la deuda. Por su parte la oferta hace referencia a los recursos disponibles para realizar la capitalización” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala lo siguiente:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con la liquidación, recaudo y transferencia de regalías al Sistema General de Regalías (SGR) (...)

Adicionalmente, estos registros contables aplicarán a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público en relación con la redistribución de recursos de regalías, la ejecución y pago de proyectos de inversión y de los gastos de que se financian con recursos de regalías, así como con el reintegro de recursos de regalías al SGR
(...)

2. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

Los recursos de regalías se distribuyen mediante una Instrucción de Abono en Cuenta (IAC). En esta distribución, se pueden presentar regalías distribuidas con elementos identificados o regalías distribuidas con elementos por identificar. Las primeras son aquellas en las que es posible identificar, en el momento de la distribución, los siguientes elementos: i) la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías; ii) el concepto de la distribución o iii) el valor a distribuir. Las segundas son aquellas en las que no es posible identificar, en el momento de la distribución, uno o más de los elementos señalados anteriormente.

2.1. Regalías distribuidas con elementos identificados

Con la distribución, mediante IAC, de los recursos de regalías destinados para proyectos de inversión o para gastos del SGR, cuyos elementos se identifican en el momento de la distribución, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías debitará la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

3. REDISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

La redistribución se presenta cuando i) la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión o ii) el órgano del SGR u otra entidad a la que le distribuyan recursos de regalías los transfiere a otra entidad para ejecutar gastos del SGR.

3.1. Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía redistribuya recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, (...) la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402- SUBVENCIONES POR PAGAR.

(...). Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, con la expedición, por parte de la entidad ejecutora del proyecto, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, (...) la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542420-Subvención a empresas públicas ejecutoras de recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o la subcuenta 542417-Subvención a ejecutores de naturaleza privada de los recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS.

(...). Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

(...)

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 4.3. de este Procedimiento.

(...)

4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

(...)

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto, sea pública o privada

(...)

4.3.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa de naturaleza pública, o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de naturaleza privada, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el recaudo de los recursos provenientes del SGR, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos se giran a sus cuentas, o la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si los recursos se giran directamente al proveedor de bienes y servicios, y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Para dar respuesta al caso particular, se procede a indicar los registros contables que deben efectuar las entidades que intervienen en el hecho económico, así:

Con la distribución de los recursos de las regalías, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía (entidad territorial) redistribuya los recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto (CAPRESOCA EPS) que a su vez es la beneficiaria del producto del proyecto de inversión, debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS

DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, con la expedición, por parte de la entidad ejecutora del proyecto, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542420-Subvención a empresas públicas ejecutoras de recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía, con la información del giro de los recursos, debitará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando el proveedor de bienes y servicios recaude los recursos provenientes del SGR, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20231100010441 DEL 02-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías
	SUBTEMA	Procedimiento contable que debe efectuar el Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta S.A.S. para registrar los recursos del Sistema General de Regalías.

Doctora

TATIANA MILENA MARTÍNEZ TRUJILLO

Contador

Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta S.A.S.

Santa Marta, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010016622 del 28 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la actualidad, el Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta – SETP SANTA MARTA S.A.S., fue designado como entidad encargada de la ejecución de proyectos financiados con recursos provenientes del Sistema General de Regalías, mediante Decreto Distrital 075 del 2022, los cuales corresponden a:

- BPIN 2021470010159 – ‘Renovación DE LAS REDES DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO EN LA CRA. 5 ENTRE CL 22 Y AV. FERROCARRIL CENTRO HISTÓRICO DEL DTCH Santa Marta’.
- BPIN 2022470010001 – ‘Renovación DE LA INFRAESTRUCTURA PARA LAS REDES DE: ALUMBRADO PÚBLICO, ELÉCTRICAS Y DEMÁS REDES AÉREAS, EN LA CARRERA 5a DEL CENTRO HISTÓRICO DE SANTA MARTA MAGDALENA’.

En este sentido, y en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 27 de la ley 2056 del 2020, la entidad ha realizado la gestión de los recursos en la plataforma del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR) dispuesta por el Ministerio de Hacienda para lo correspondiente. De la misma manera, ha revisado el ‘Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías’ de la Contaduría General de la Nación.

No obstante, de acuerdo con lo anterior el SETP requiere conocer los procedimientos contables a los que está obligado, considerando que en el marco de la ejecución de estos recursos el beneficiario de los bienes producto de la inversión es la entidad territorial, es decir, el Distrito Turístico, Histórico y Cultural de Santa Marta (Magdalena).

Así las cosas, se solicita comedidamente nos sea indicado los procedimientos contables a seguir para la ejecución, giro y cierre de los citados proyectos, toda vez que:

1. La entidad requiere conocer lo correspondiente, a fin de validar con el Manual Financiero establecido para el manejo de los recursos asignados para la implementación del SETP Santa Marta, en el que los mencionados proyectos no hacen parte de la elegibilidad de los componentes acordados en el convenio de cofinanciación.
2. Requiere precisar aspectos relacionados con su software local para la causación de estos recursos; y requiere,
3. Clarificar las acciones a seguir con la entidad beneficiaria de los recursos, que como se indicó, es el DTCH Santa Marta”.

Mediante llamada telefónica realizada el 19 de abril de 2023, la doctora Tatiana Milena Martínez Trujillo, contadora del Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta S.A.S., indica que necesita conocer el procedimiento contable que debe efectuar la empresa para registrar los recursos del Sistema General de Regalías. Así mismo, la consultante aclara que la entidad beneficiaria del producto del proyecto es el Distrito de Santa Marta.

Además, por medio de un correo electrónico recibido el 21 de abril de 2023, la doctora Tatiana Milena Martínez Trujillo responde las siguientes inquietudes:

1. ¿Los recursos del SGR son girados al Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta S.A.S. o a los proveedores de bienes y servicios?

Los recursos del SGR son girados a los proveedores de bienes y servicios.

2. Si se giran recursos al Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta S.A.S., indicar por qué conceptos.

Los recursos que el SGR gira al SETP son por concepto de retenciones.

3. Si se giran recursos a los proveedores de bienes y servicios, indicar por qué conceptos.

Los recursos girados a los proveedores están basados en el objeto contractual y el valor pagado no incluye las retenciones.

CONSIDERACIONES

La Ley 2056 de 2020, por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, indica:

“ARTÍCULO 27. GIRO DE LAS REGALÍAS. Los órganos y demás entidades designadas como ejecutoras de recursos del Sistema General de Regalías deberán hacer uso del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR) para realizar la gestión de ejecución de estos recursos y ordenar el pago de las obligaciones legalmente adquiridas directamente desde la cuenta única del Sistema General de Regalías a las cuentas bancarias de los destinatarios finales.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional adelantará los giros de los recursos del Sistema General de Regalías observando los montos presupuestados, las disponibilidades de recursos en caja existentes y el cumplimiento de los requisitos de giro establecidos en la normativa vigente.

Corresponde al jefe del órgano respectivo o a su delegado del nivel directivo o al representante legal de la entidad ejecutora, ordenar el gasto sobre apropiaciones que se incorporan al presupuesto de la entidad, en el capítulo independiente de regalías, en consecuencia, serán responsables fiscal, penal y disciplinariamente por el manejo de tales apropiaciones, en los términos de las normas que regulan la materia” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 075 del 13 de mayo de 2022, por medio del cual se viabilizan, priorizan y aprueban proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías – SGR, en el marco de la Ley 2056 de 202, considera:

“Que el Artículo 37 de la Ley 2056 de 2020, fijo que los proyectos de inversión que se financien con cargo al SGR serán ejecutados por quien designe las entidades u órganos de que tratan los artículos 35 y 36 de la presente Ley. Así mismo, la entidad ejecutora estará a cargo de la contratación de la interventoría.

(...)

Que el Literal a) del Artículo 1.2.1.2.8 del Decreto 1821 de 2020 establece que ‘Las Asignaciones Directas y la Asignación para la Inversión Local, la viabilidad estará a cargo de las entidades territoriales beneficiarias y para la Asignación para la Inversión Regional, corresponderá a la entidad territorial que presente el proyecto de inversión.’

(...)

Que el Decreto Distrital 139 del 30 de junio de 2021 ‘Por el cual se incorpora el Capítulo Independiente de Inversiones con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), en el Plan de Desarrollo Santa Marta, Corazón del Cambio 2020 – 2023’, consideró como parte de las inversiones, los proyectos para la ‘Renovación de servicios

públicos del Distrito', en cumplimiento del Artículo 30 de la Ley 2056 de 2020.

Conforme a lo anterior, el Distrito de Santa Marta formuló los proyectos de inversión denominados 'RENOVACIÓN DE LAS REDES DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO, EN LA CRA. 5ª, ENTRE CL 22 Y AV. FERROCARRIL, CENTRO HISTÓRICO DEL DTCH SANTA MARTA', código BPIN: 2021470010159; y, 'RENOVACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA PARA LAS REDES DE: ALUMBRADO PÚBLICO, ELÉCTRICAS Y DEMÁS REDES AÉREAS, EN LA CARRERA 5ª DEL CENTRO HISTÓRICO DE SANTA MARTA', código BPIN: 2022470010001; para ser financiados con los recursos del SGR, conforme al ciclo de los proyectos del SGR".

Así mismo, el mencionado Decreto indica en el artículo primero que la fuente de los recursos de los proyectos de inversión es el Distrito de Santa Marta. Por su parte, el tipo de recurso para el proyecto de inversión con código BPIN 2021470010159 es la asignación local NBI 4ª, 5ª y 6ª categoría, y para el proyecto de inversión con código BPIN 2022470010001 es, entre otros, asignaciones directas del SGR.

El artículo tercero del Decreto Distrital 139 del 30 de junio de 2021, indica:

"ARTÍCULO TERCERO. Desígnese como entidad pública ejecutora de los proyectos aprobados, al Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta S.A.S. – SETP S.A.S., el cual deberá garantizar la correcta ejecución de los recursos asignados a los proyectos de inversión, de conformidad con lo establecido en el Artículo 37 de la Ley 2056 de 2020" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala lo siguiente:

"A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con la liquidación, recaudo y transferencia de regalías al Sistema General de Regalías (SGR) (...)

Adicionalmente, estos registros contables aplicarán a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público en relación con la redistribución de recursos de regalías, la ejecución y pago de proyectos de inversión y de los gastos de que se financian con recursos de regalías, así como con el reintegro de recursos de regalías al SGR

(...)

2. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

Los recursos de regalías se distribuyen mediante una Instrucción de Abono en Cuenta (IAC). En esta distribución, se pueden presentar regalías distribuidas con elementos identificados o regalías distribuidas con elementos por identificar. Las primeras son

aquellas en las que es posible identificar, en el momento de la distribución, los siguientes elementos: i) la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías; ii) el concepto de la distribución o iii) el valor a distribuir. Las segundas son aquellas en las que no es posible identificar, en el momento de la distribución, uno o más de los elementos señalados anteriormente.

2.1. Regalías distribuidas con elementos identificados

Con la distribución, mediante IAC, de los recursos de regalías destinados para proyectos de inversión o para gastos del SGR, cuyos elementos se identifican en el momento de la distribución, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías debitará la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

(...)

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta

que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

(...)

4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará (...) la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor (...). Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

Finalmente, la entidad ejecutora del proyecto disminuirá las cuentas de orden deudoras de control con el cierre del proyecto de inversión y las cuentas de orden acreedoras de control con el pago de las obligaciones a su cargo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Para dar respuesta al caso particular, se procede a indicar los registros contables que deben efectuar las entidades que intervienen en el hecho económico, así:

Con la distribución de los recursos de las regalías, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de

la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el Distrito de Santa Marta debitará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con la ejecución de los proyectos de inversión, el Distrito de Santa Marta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo del Sistema Estratégico de Transporte Público de Santa Marta S.A.S, en adelante SETP, en su condición de agente retenedor. Para el efecto, se deben establecer mecanismos mediante los cuales el SETP le informe a el Distrito de Santa Marta sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

De modo que, el SETP, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios para el pago de las obligaciones, y al SETP para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. Por su parte, el Distrito de Santa Marta, con la información del giro de los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

El SETP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Posteriormente, cuando el SETP cancele las obligaciones originadas por las retenciones tributarias, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Finalmente, el SETP disminuirá las cuentas de orden deudoras de control con el cierre del proyecto de inversión y las cuentas de orden acreedoras de control con el pago de las obligaciones a su cargo.

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE**CONCEPTO No. 20231100006151 DEL 02-03-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Política de conservación de los documentos contables.

Señora
TANIA LIZARAZO MENDIETA

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20230010003362 del 23 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. Antecedentes

(...)

La Entidad, dentro del rubro de terrenos y para el desarrollo de su objeto como empresa industrial y comercial del Estado, reconoció en su medición inicial, reasentamientos y compensaciones; adiciones provenientes de rehabilitaciones y; adquirió servidumbres y vías de comunicación internas y externas; transacciones que fueron efectuadas en su mayoría hace más de 60 años y hasta el 2012 y sobre las cuales, actualmente la Entidad no cuenta con los soportes que respaldan las partidas asentadas en los libros de Contabilidad.

Es importante resaltar que, los predios sobre los cuales se incorporaron reasentamientos, compensaciones y rehabilitaciones; las servidumbres y; vías de comunicación internas y externas; existen físicamente, tienen un activo asociado y la Empresa posee el control de estos.

Adicionalmente, la opinión de Auditoría Externa sobre Estados Financieros incluye una opinión con salvedades desde el año 2012 con relación a los predios por diversas situaciones.

(...)

III. Planteamiento de la consulta

Teniendo en cuenta que:

➤ La Normatividad y doctrina precisa:

- De conformidad con lo descrito en el artículo 28 de la Ley 962 de 2005, y en los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, los libros, los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros de comercio con los documentos que los justifiquen, los papeles del comerciante y la correspondencia relacionada con el negocio deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante.

- Que pasados los diez (10) años, término a partir del cual cesa la obligación de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, nada obsta para proceder a su destrucción, sin perjuicio que con posterioridad decidan continuar conservándolos.

➤ La Entidad objeto de auditoría no cuenta actualmente con los soportes que respaldan la totalidad de las partidas asentadas en los libros de Contabilidad dentro del rubro de terrenos, referente a erogaciones por reasentamientos, compensaciones y rehabilitaciones; adquisición de servidumbres y vías de comunicación internas y externas, que fueron registradas hace más de diez (10) años.

➤ Los predios sobre los cuales se incorporaron los reasentamientos, compensaciones y rehabilitaciones; las servidumbres y; vías de comunicación internas y externas; existen físicamente, tienen un activo asociado y la Empresa posee el control.

➤ Dadas las anteriores situaciones, existe incertidumbre sobre el costo de los terrenos incorporados en la contabilidad de la Entidad, pero no sobre la existencia del activo.

Amablemente se solicita resolver:

Sí la Empresa actualmente tiene el control de los predios sobre los cuales se incorporaron los reasentamientos, compensaciones y rehabilitaciones, así como las servidumbres y vías de comunicación internas y externas, pero no cuenta con los soportes de las erogaciones que hacen parte del costo de los mismos y que fueron registrados hace más de 10 años.

a. ¿la Empresa estaría obligada a suministrar los soportes de los registros que hacen parte del costo de los predios con antigüedad superior a diez (10) años, para garantizar que el valor reflejado en los Estados financieros por concepto de terrenos, es el adecuado y cumple con las Normas Contables Aplicables?

b. ¿Teniendo en cuenta que la falta de soportes contables explicados en el punto anterior, ha suscitado salvedad en los Estados Financieros de la Empresa auditada, ¿Es viable solventar la salvedad, entendiendo que la Empresa no cuenta con los soportes contables con antigüedad superior a 10 años que justifican el costo de los terrenos, aun cuando estos existen físicamente y se tiene el control?. En este caso particular, aplicaría depuración contable de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución CGN 193 de 2016?”

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

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

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

La Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante Resolución 069 de 2021, estipula:

“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.

(...)

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.

(...)

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

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

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.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 3.2.3. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.3. Sistema documental

(...)

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.

(...)

3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, 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.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

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

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

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga

posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el numeral 3.2.15. del mismo procedimiento 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; (...)”

CONCLUSIONES

Conforme lo establece la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, los registros de los hechos económicos deben estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada, lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que refleja la situación y actividad de la empresa de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Con respecto a los documentos contables, es decir, soportes, comprobantes y libros de contabilidad, estos se pueden encontrar impresos o en archivos electrónicos; estos últimos son documentos que contienen información recibida, generada, enviada y

almacenada por medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, de acuerdo con el sistema documental contable establecido por la administración de la empresa bajo la responsabilidad del Representante Legal.

Lo anterior, siempre que: 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.

Para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, a través del sistema documental contable, la empresa deberá diseñar e incluir en su manual de políticas operativas una política de conservación que le permita realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, y definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la empresa.

Adicionalmente, se precisa que toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información.

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable define que las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable, dado que 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.

Atendiendo lo indicado anteriormente, se responde:

Pregunta a. ¿La Empresa estaría obligada a suministrar los soportes de los registros que hacen parte del costo de los predios con antigüedad superior a diez (10) años?

Sobre el término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, la Norma de proceso contable y sistema documental contable establece que es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta.

No obstante, transcurrido este tiempo, la empresa observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia, de tal manera que se garantice que la información financiera sea soportada de forma idónea.

Pregunta b. Teniendo en cuenta que la falta de soportes contables ha suscitado salvedad en los Estados Financieros de la Empresa auditada, ¿Es viable solventar la

salvedad, entendiendo que la Empresa no cuenta con los soportes contables con antigüedad superior a 10 años que justifican el costo de los terrenos, aun cuando estos existen físicamente y se tiene el control? En este caso particular, ¿aplicaría depuración contable de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución CGN 193 de 2016?

El Marco Conceptual define como activo a aquellos recursos controlados por la entidad, producto de un suceso pasado, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos en el futuro. En particular, el control de los recursos hace referencia a la capacidad de la entidad para definir su uso o destinación y para restringir el acceso de terceros a este.

En este sentido, para definir si una entidad controla un recurso, se deben 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.

Por lo tanto, desde el punto de vista contable, si los bienes existen y la empresa tiene el control, uso, riesgos y beneficios de estos, deberán ser reconocidos en la información financiera atendiendo los criterios de medición según el tipo, naturaleza y clasificación del bien dispuestos en el Marco Normativo.

La depuración contable permanente y sostenible que trata el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que cuando la información financiera no refleje la realidad económica de la empresa se deberá 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, y que se 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 consecuencia, la empresa deberá aplicar lo indicado en el numeral señalado siempre que en la información financiera no se refleje la realidad económica de la misma.

Ahora bien, sobre si es viable solventar la salvedad en los estados financieros, es preciso indicar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, por lo tanto, la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre el particular.

CONCEPTO No. 20231100010201 DEL 27-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Soportes que respaldan los registros contables

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Soportes que respaldan los registros contables

Doctora
SOLIRIA BARRIOS C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010015272 del 21 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitud concepto de soportes para registro contable en entidades de gobierno y Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”.

CONSIDERACIONES

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

“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.

4.1. 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.

(...)

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

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

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.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia". (Subrayados fuera del texto).

De otra parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, 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.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, el objetivo del sistema documental contable es establecer criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Así mismo, esta Norma señala que la administración del sistema documental contable en cada entidad será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces.

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

Los soportes contables deben cumplir con las características de autenticidad, integridad y veracidad. Un documento es auténtico cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado y 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.

Los soportes contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos, donde estos últimos son documentos que contienen información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

Ahora bien, los soportes contables pueden ser de origen externo cuando provienen de terceros por 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 o; pueden ser de origen interno cuando son elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

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

Por otra parte, los soportes 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.

Ahora bien, en cuanto a la conservación de los soportes y demás documentos contables, estos pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio 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 y demás documentos contables; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental. El término de conservación de los soportes y demás documentos contables es de diez (10) años contados partir de la fecha del último asiento.

Por último, el numeral 3.2.3.1-Soportes documentales contenido en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, indica que la totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, 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 el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

Podrá consultar la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable y el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, en las siguientes rutas: www.contaduria.gov.co-RCP-RCP en convergencia con NIIF-NICSP-Proceso Contable

y Sistema Documental Contable-Proc.Contable y Sist.Doc.Contable Versión 2016.04-
Descargar; y www.contaduria.gov.co-RCP_RCP en convergencia con NIIF-NICSP-
Procedimientos Transversales-Versión 1 (05-05-2016)-Evaluación del control interno
contable-Descargar.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100020891 del 26-07-2023
20231100023131 del 10-08-2023
20231100043411 del 12-12-2023

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

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

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

1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO No. 20231100037121 DEL 02-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y Comité Institucional de Gestión y Desempeño

Señores
 INSTITUTO DE SALUD DE BUCARAMANGA
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100046032 del 09 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 comunicación se consulta si es obligatorio que la entidad conforme el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable separado del Comité Institucional de Gestión y desempeño. Lo anterior, en atención a que la entidad tramita los temas relacionados con sostenibilidad contable en el Comité Institucional de Gestión y Desempeño y en una capacitación del Departamento Administrativo de la Función Pública se expuso que ambos deberían estar separados.

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 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 pública, 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 de 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 contable 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.

Así las cosas, es viable que el Instituto de Salud de Bucaramanga haya establecido que en el Comité Institucional de Gestión y Desempeño se tramiten todos los asuntos relacionados con la sostenibilidad, depuración y mejora de la calidad de su información financiera.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100002231 del 08-02-2023
20231100006151 del 02-03-2023
20231100010201 del 27-04-2023
20231100015381 del 06-06-2023
20231100016521 del 23-06-2023
20231100018411 del 06-07-2023
20231100019361 del 12-07-2023
20231100022281 del 04-08-2023
20231100023131 del 10-08-2023
20231100028681 del 05-10-2023
20231100029661 del 11-10-2023
20231100041941 del 30-11-2023

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

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

1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO No. 20231100003101 DEL 21-02-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuentas y subcuentas para realizar la homologación y reporte de las sentencias, indexaciones, intereses de mora y costas procesales

Doctora
CLAUDIA MILENA TAMAYO MONSALVE
Abejorral, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20231100002242 del 16 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En una sentencia judicial normalmente además de los rubros demandados, el juez ordena que se indexen los rubros para reconocer el valor del dinero en el tiempo y adicionalmente, indica que se deben pagar intereses por mora. Me pueden indicar las cuentas contables en donde se deben reconocer cada uno de los conceptos: sentencia, indexación, intereses por mora. Esto con el objetivo de aclarar que tipo de ingreso es la indexación, como otros ingresos (4808) o rendimientos financieros (4802)”.

Por medio de llamada telefónica realizada el 16 de febrero de 2023, la doctora Claudia Milena Tamayo Monsalve indica que el marco normativo sobre el que se refiere la consulta es el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

CONSIDERACIONES

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

“ARTÍCULO 187. CONTENIDO DE LA SENTENCIA. La sentencia tiene que ser motivada. En ella se hará un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios

estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión y citando los textos legales que se apliquen.

(...)

Las condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de Precios al Consumidor”.

El Consejo de Estado en la sentencia del treinta (30) de mayo de dos mil trece (2013), del proceso con radicado 25000-23-24-000-2006-00986-01, C.P. María Elizabeth García González, señaló:

“LA INDEXACION O CORRECCION MONETARIA

La indexación o corrección monetaria no tiene por finalidad incrementar o aumentar el valor nominal de las sumas económicas, sino actualizarlo, es decir, traerlo a valor presente. Es natural que en épocas de relativa estabilidad monetaria se aplique el principio nominalista en todo su vigor. Sin embargo, cuando la pérdida del poder adquisitivo del signo monetario adquiere proporciones mayores, el nominalismo deja de ser una opción adecuada en términos de justicia y equidad. Como puede observarse, en Colombia la constancia no ha sido precisamente la de establecer mecanismos de corrección monetaria por vía de Ley, lo que ha llevado a la necesidad de acudir a mecanismos de indexación fundados en principios constitucionales como la equidad, la justicia y la reparación plena” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, mediante el concepto C.E. 1564 de 2004, C.P. SUSANA MONTES DE ECHEVERRI, manifestó:

“La indexación de las obligaciones es una figura que nace como una respuesta a un fenómeno económico derivado del proceso de depreciación de la moneda cuya finalidad última es conservar en el tiempo su poder adquisitivo, de tal manera que, en aplicación de principios, tales como, el de equidad y de justicia, de reciprocidad contractual, el de integridad del pago y el de reparación integral del daño, el acreedor de cualquier obligación de ejecución diferida en el tiempo esté protegido contra sus efectos nocivos.

Como lo explica el doctor Luis Fernando Uribe Restrepo, en su libro 'Las obligaciones pecuniarias frente a la inflación', 'La depreciación monetaria originada en la inflación ataca el normal comportamiento de las obligaciones que tiene por objeto una prestación de dar una suma de dinero', en la medida en que 'la depreciación tiene como uno de sus efectos afectar esa función de medida de valores que corresponde desempeñar a la moneda'.

El derecho no puede ser ajeno a esta realidad económica; por ello en nuestro país se ha abierto paso jurisprudencialmente la tesis de la indexación o corrección monetaria, tanto en el derecho civil, como en el derecho público, al punto que la Corte

Constitucional ha llegado a aceptar expresamente la viabilidad de indexar sanciones disciplinarias” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado 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 este organismo de regulación, el cual fue actualizado mediante Resolución 338 de 2022.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la indexación o corrección monetaria es una figura que nace como una respuesta a un fenómeno económico derivado del proceso de depreciación de la moneda, en tanto no tiene por finalidad incrementar o aumentar el valor nominal de las sumas económicas, sino actualizarlo, es decir, traerlo a valor presente.

En este sentido, la empresa deberá homologar el valor de la respectiva condena a favor indexada en la subcuenta 133801-Sentencias de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, si en la sentencia se liquidan intereses a favor de la empresa, incluyendo intereses de mora, o si estos surgen por el no pago de la sentencia a cargo del tercero, la empresa homologará el valor en la subcuenta 133803-Intereses de sentencias de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Así mismo, si en la sentencia se liquidan costas procesales, estas deberán registrarse para efectos de homologación en la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100019941 DEL 18-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los excedentes financieros que la entidad generó en la vigencia de 2022.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA SIERRA GAVIRIA
Directora Contable y Financiera
Reforestadora Integral de Antioquia S.A.
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027572 del 08 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:

“Claudia patricia Sierra Gaviria, identificada (sic) con cédula de ciudadanía N.43.730.447 de Envigado, obrando como (sic) directora Contable de la sociedad de Economía Mixta REFORESTADORA INTEGRAL DE ANTIOQUIA S.A., “RIA SA.” Identificada con NIT. 811.038.424-6, entidad de derecho público, organizada como empresa de economía mixta constituida mediante Escritura Publica N.628 del 19 de febrero de 2003 de la Notaria 29 de Medellín, registrada en la Cámara de Comercio de Medellín el día 27 de marzo 2003, reformada mediante escritura pública N°826 del 25 de junio de 2013 de la Notaria Decima (10) de Medellín, conforme certificado de existencia y representación legal que se anexa. El código de la Contaduría N.923271140.

Muy respetuosamente me permito solicitar ante ustedes el concepto y proceso contable para el manejo de los Excedentes que la entidad género, ya que en el cierre de la vigencia 2022, se generó una utilidad. El Consejo de Gobierno estratégico, por medio del acta N.72 (anexo), deciden que se deben adicionar a nuestro presupuesto, para ser invertidos en un convenio con la secretaria de Ambiente y Sostenibilidad del Departamento de Antioquia.

Lo anterior debido que la Reforestadora es la primera vez que genera excedente ya que las plantaciones forestales son aún turno muy largo, por lo anterior veníamos en un periodo improductivo y con pérdidas.

Mediante llamada telefónica a la doctora Claudia Patricia Sierra Gaviria directora Contable y Financiera de la Reforestadora Integral de Antioquia S.A., nos aclaró la consulta expresando que la empresa no cotizante lo que necesita es el tratamiento contable para sacar de la contabilidad los excedentes financieros que los tienen registrados en la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados los cuales se llevan al presupuesto para reinvertirlos.

CONSIDERACIONES

El acta N°72 del 07 de junio de 2023 de la Secretaría del Consejo de Gobierno Estratégico de la Gobernación de Antioquia, expresa:

“La Secretaría del Consejo de Gobierno Estratégico hace constar que en la sesión del Consejo de Gobierno celebrada el 2 de junio de 2023, según Acta N°72 de la Secretaría de Hacienda solicitó modificación al Acta de Consejo de Gobierno N°67 del 2 de mayo de 2023 sobre adición de los excedentes financieros de la vigencia 2022 de la Reforestadora Integral de Antioquia S.A -RIA-. La siguiente información esta soportada con el oficio 2023020025842 del 29 de mayo de 2023.

Se adicionarán en la vigencia 2023, los excedentes financieros por valor de \$540.119.372 del cierre de la vigencia 2022 de la siguiente manera:

Cálculo de la utilidad	
Concepto	Valor (\$)
Resultado del ejercicio	600.132.636
Reserva legal	6.013.264
Utilidad susceptible de distribución	540.119.372
Utilidad para capitalizar	540.119.372
Utilidad neta de distribución	0

Solicitud de la Reforestadora Integral de Antioquia S.A -RIA-

Gastos

(...)

b) Reinvertir en la entidad las utilidades por \$540.119.372, para llevar e cabo el desarrollo del plan estratégico para la vigencia 2023 que consiste en futuros establecimientos, mantenimientos y en el área de aprovechamiento en lo concerniente a la búsqueda de acciones que generen valor para la compañía. Se aplicaría porcentualmente en dichas áreas, así: 20% modernización en la parte administrativa, 20% mantenimiento de las plantaciones forestales establecidas y un 60% en la reposición de (sic) plantaciones (establecimiento).

c) En caso de que el Consejo de Gobierno decida disponer que los excedentes se deben entregar a los accionistas, es preciso aclarar que la participación correspondiente al Departamento de Antioquia es del 91.0404% que equivale a \$491.726.837. (sic) De otro lado teniendo en cuenta que uno de los accionistas es el IDEA y pertenece al Departamento, se informa que el porcentaje de participación es el 1.5419% que equivale a \$8.328.100. Lo anterior sumaría un total de \$500.054.937 correspondiente al Departamento de Antioquia.

Dando cumplimiento al Plan de Desarrollo UNIDOS POR LA VIDA 2020-2023, en su línea estratégica 3. Nuestro Planeta, componente Sostenibilidad Ambiental y resiliencia al cambio climático, programa mitigación y adaptación al cambio climático se define que la participación del Departamento de Antioquia y sus entidades departamentales por valor de \$500.054.937, conforme a lo definido en el artículo 142 de la ordenanza 28 de 2017, se asignan a la Reforestadora Integral de Antioquia S.A -RIA-, deberán ser adicionados en el presupuesto de RIA y destinados para el proyecto de recuperación de áreas degradadas, para dar cumplimiento al indicador áreas en zonas degradadas, recuperadas a través de proyectos apoyados, el cual tiene como meta por parte de la Secretaría de Ambiente y Sostenibilidad y de la Secretaría de Minas de 10.000 ha”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1-Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.3. Patrimonio

67. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

68. El patrimonio suministra información sobre los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias o pérdidas acumuladas y las reservas que permiten a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo y que afectan la capacidad de la empresa para distribuir utilidades o excedentes, cuando haya lugar.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según las Resoluciones 321 y 341 de 2022, describe la cuenta 3208-

CAPITALFISCAL de la siguiente manera: "Representa el valor de los recursos otorgados para la creación de empresas no societarias, así como las variaciones que este tiene producto de la combinación o traslado de negocios, cuando la combinación se clasifica como una unión de intereses, o de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria". Además, establece que se debita con "El valor del capital que se disminuye producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifica como una unión de intereses." y se acredita con "El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria". (Subrayados fuera del texto).

El referido (CGC) describe la cuenta 3225-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 "El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente" y se acredita con "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". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expresa que el patrimonio suministra información sobre los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias o pérdidas acumuladas y las reservas que permiten a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo y que afectan la capacidad de la empresa para distribuir utilidades o excedentes, cuando haya lugar.

Ahora bien, para dar respuesta a su consulta tendremos en cuenta lo anterior y lo mencionado en las consideraciones, así:

La Reforestadora Integral de Antioquia S.A registrará los excedentes financieros asignados a la empresa no cotizante con base en el acta N°72 del 07 de junio de 2023 que soporta dicha asignación, debitando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 320801-Capital Fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO No. 20231100037711 DEL 08-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica (Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública) Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Implicaciones de estar bajo el 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

Doctora
JEINY JOHANNA TÉLLEZ
Contadora
I.P.S.I. Sikuasó
Tame, Arauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010044452 del 28 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:

“Con ocasión del Radicado CGN: 20231300013971, de fecha 25 de mayo de 2023, en el cual se le notifica a la Fundación SIKUASO IPSI, su inclusión en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP bajo el código institucional 923273522 y su obligación de aplicar el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014, se requiere tener claridad en los siguientes aspectos:

¿Se entiende esta determinación de la Contaduría General de la Nación, como un proceso de mera aplicación de nuevo régimen contable? ¿O debe entenderse como un proceso al que le son aplicables las etapas de preparación obligatoria, transición y aplicación de acuerdo a lo que establece el capítulo VII numeral 1 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del nuevo marco normativo?

Es de aclarar que la entidad para efectos de convergencia a normas internacionales en su momento se acogió a las disposiciones del Decreto 3022 de 2013, entidades del

grupo 2, aplicando todo el proceso de transición, preparación y aplicación bajo esta norma.

Por lo que se hace necesario identificar si de acuerdo a la nueva clasificación como Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público, es necesario realizar algún proceso diferente a la mera homologación de Catálogo General de Cuentas, ajuste a las Políticas Contables y al sistema de información de la entidad.

A la fecha la entidad bajo un proceso de homologación manual, ya efectuó su primer reporte de información contable publica convergencia, plataforma CHIP, bajo la nueva clasificación efectuada por la Contaduría General de la Nación”.

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional de Colombia, mediante Auto 738 de 2022, manifestó:

“La naturaleza jurídica de una IPS indígena.

11. Según lo señalado en el artículo 2º del Decreto 1088 de 1993, la naturaleza jurídica de las Asociaciones Tradicionales de Autoridades Indígenas son entidades de Derecho Público de carácter especial, las cuales cuentan con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa. Seguidamente, el artículo 3º Ibidem establece que dentro de los objetos de estas asociaciones podrán realizar diferentes actividades en procura de un desarrollo integral de sus comunidades. En consecuencia, el artículo señala en el literal b que tienen el objeto de ‘[f]omentar en sus comunidades proyectos de salud, educación y vivienda en coordinación con las respectivas autoridades nacionales, regionales o locales y con sujeción a las normas legales pertinentes.’

(...)

15. Ante lo dispuesto en los artículos precedentes, el Consejo de Estado en Sentencia del 30 de noviembre de 2006 determinó que ‘[p]ese a que los resguardos indígenas están sometidos a un régimen especial, mientras no se constituyan en entidades territoriales pueden crear I.P.S., que hacen parte de la red pública como unidades prestadoras del servicio de salud a nivel territorial según lo dispuesto en los artículos 25 de la Ley 691 de 2001 y 54 de la Ley 715 de 2001.’

16. En consecuencia, las instancias, organismos e instituciones de las autoridades tradicionales de los pueblos indígenas que hagan parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, como las IPS constituida por resguardos indígenas, tendrán la naturaleza jurídica de los resguardos, siendo entidades de Derecho Público especial. Igualmente, estas IPS hacen parte de la red pública, acorde a los artículos 25 de la Ley 691 de 2001 y 54 de la Ley 715 de 2001, y se encuentran reguladas por la Ley 100 de 1993, la Ley 21 de 1991, la Ley 60 de 1993, el Decreto 1811 de 1990 y demás normas sobre la materia.

17. En ese sentido se pronunció el Consejo de Estado, mediante Concepto 1443 del 15 de agosto de 2002, señalando que “[p]ara la Sala resulta claro que las I.P.S. creadas en los resguardos indígenas que hagan parte de la jurisdicción de un municipio o distrito, son I.P.S. I del orden municipal o distrital, pese a que no son creadas como entidades descentralizadas por el municipio o distrito, esto es empresas sociales del Estado; las IPS-I son de esos órdenes porque el régimen jurídico especial que regula los asuntos indígenas así lo permite. Es decir, son del orden municipal o distrital por el ámbito de su competencia, no por la forma como se establecen, pues éstas tienen existencia legal distinta a las demás entidades descentralizadas municipales o distritales, incluidas las I.P.S. y las empresas sociales del Estado reguladas por la Ley 100 de 1993’.

18. Seguidamente, el Consejo de Estado en el mismo concepto se refirió al financiamiento de las IPS indígenas y a la integración de estas IPS a la red pública de salud, como elementos claves para determinar su naturaleza jurídica. De esta manera, advirtió que “[d]e acuerdo con el régimen jurídico especial, los resguardos indígenas mientras no se constituyan en entidades territoriales, de conformidad con la ley de ordenamiento territorial, son beneficiarios del sistema general de participaciones de los recursos que la Nación transfiere a las entidades territoriales para atender los servicios de salud, según lo establezca la ley, de acuerdo a la reforma constitucional prevista en el acto legislativo 01 de 2001. Asimismo, de conformidad con ese régimen jurídico especial las IPS-I hacen parte de la red pública como unidades prestadoras del servicio de salud a nivel territorial, de acuerdo con lo prescrito por los artículos 25 de la ley 691 de 2001 y 54 de la ley 715 de 2001, el cual señala que para efectos de la contratación que de manera obligatoria deben efectuar las administradoras del régimen subsidiado con las IPS públicas, se entenderá como parte de la red pública, a las IPS creadas por las autoridades de los pueblos indígenas.’

Finalmente, el artículo 1º del Decreto 4972 de 2007 determinó que “[d]e conformidad con lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley 691 de 2001 y para los efectos señalados en el literal f) del artículo 14 y los artículos 16 y 20 de la Ley 1122 de 2007, sobre la contratación de servicios de salud, las entidades territoriales y las entidades promotoras de salud del régimen subsidiado les darán a las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas (IPSI) tratamiento de empresas sociales del Estado’.

19. Así las cosas, las IPS indígenas son del orden distrital o municipal por el ámbito de su competencia en la prestación del servicio y no porque sean creación de las entidades territoriales, como suelen ser la constitución de estas entidades. Igualmente, las IPS indígenas son financiadas directamente por el Sistema General de Participaciones al estar integradas a la red pública de prestación del servicio de salud, deviniendo su naturaleza jurídica como de Derecho Público especial. En esa línea argumentativa, las IPS indígenas son equiparables al del orden de las Empresas Sociales del Estado, conforme lo ha sostenido el Consejo de Estado en su jurisprudencia y para temas de contratación en salud según el artículo 1º del Decreto 4972 de 2007” (Subrayado fuera de texto).

Sobre la regulación contable pública, el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021, respecto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

“ARTÍCULO 1°. Modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

8) los resguardos y territorios indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación, las asociaciones de resguardos indígenas certificadas por el Departamento Nacional de Planeación, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución 156 de 2018, por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, dispone:

“ARTÍCULO 1°. Modificar el artículo 1° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 1°. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales”.

Ahora bien, la Resolución 139 de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, establece:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública” (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:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

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

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

102. 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 y en las NIIF, 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.

(...)

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

105. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva.

106. Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

107. Los Procedimientos Contables son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende, estos deben ser observados por la empresa cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento.

108. Las Guías de Aplicación son documentos que no tienen carácter vinculante y que ejemplifican, por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

109. La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante en los términos de la jurisprudencia.

110. El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para preparar estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.

(...)

5.2.5. Proceso contable y sistema documental contable

133. La regulación del proceso contable y del sistema documental es transversal a los marcos normativos.

134. En la regulación del proceso contable se definen sus etapas con el propósito de que los hechos económicos sean registrados conforme a los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos.

135. Por su parte, la regulación del sistema documental contable desarrolla los aspectos que tienden a garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, entre otros.

5.2.6. Procedimientos transversales

136. Los procedimientos transversales regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 332 de 2022, 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 empresa 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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, 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 empresa 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 Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (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 empresa 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 empresa 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 empresa ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

28. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En el entendido que las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud Indígenas son equiparables a las Empresas Sociales del Estado según señala la Corte Constitucional de Colombia, se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de acuerdo con el numeral 8 del artículo 1° de la Resolución 195 del 2021, que modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018.

Las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) deben aplicar la normativa expedida por el regulador local, esto es, la Contaduría General de la Nación (CGN).

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública tomando como referencia los estándares internacionales de información financiera y, como parte de este proceso, expidió la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. 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 y en las NIIF.

Sobre el particular, es preciso señalar que dicho marco normativo no corresponde a las NIIF propiamente dichas, en tanto las mismas obedecen a una normativa expedida por un regulador internacional y, en Colombia, para efecto de llevar a cabo el proceso contable, se debe aplicar la regulación contable expedida por los reguladores locales.

Al respecto, existen dos autoridades de regulación y normalización técnica en materia de contabilidad pública; por un lado, se encuentran los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, que obran conjuntamente, y son los que expiden los principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que les presenta el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que rigen para el sector privado; y, por el otro lado, se encuentra la CGN, que es la entidad que determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público.

En este sentido, es preciso señalar que en atención a que a la I.P.S.I. Sikuso se le asignó el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para llevar a cabo todo su proceso contable, debe aplicar los elementos del marco normativo en mención, y la regulación transversal a todos los marcos normativos que corresponde a los procedimientos transversales y la Norma del proceso contable y del sistema documental contable.

De conformidad con lo anterior, se precisa que estar sujeto 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 no consiste en la mera homologación de Catálogo General de Cuentas, el ajuste a las Políticas Contables y al sistema de información de la entidad; sino que implica que todo el proceso contable, esto es, el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se lleve a cabo en observancia de la regulación contable expedida por la CGN.

En consecuencia, la entidad deberá corregir el error por la aplicación de la normativa expedida por un regulador diferente a la CGN, elaborando su Manual de Políticas Contables con base en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y ajustando su información financiera, de tal manera que se presente como si nunca se hubiera cometido el error.

La entidad deberá, de acuerdo con el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para efectos de presentación, reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, dado que la no aplicación del marco normativo correcto se considera un error material.

CONCEPTO No. 20231100040081 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica (Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública) Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión 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	Regulación contable aplicable a las empresas gestoras del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP)

Señor
JUAN ANTONIO PRETELT

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048722 del 25 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:

- “1. ¿Cuál es la regulación aplicable a la contabilidad de las empresas gestoras de los SITM?
2. ¿Le aplica las Normas NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) a la contabilidad de las empresas gestoras de los SITM?
3. ¿Cómo deben reflejarse en la contabilidad los bienes inmuebles de propiedad de las empresas gestoras de los SITM?
4. ¿Existe alguna regulación contable para reflejar bienes públicos y bienes fiscales en la contabilidad de una empresa gestora de los SITM?”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 156 de 2018, por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, dispone:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 1º. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Resolución 139 de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública” (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:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

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

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

102. 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 y en las NIIF, 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.

(...)

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

105. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva.

106. Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

107. Los Procedimientos Contables son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende, estos deben ser observados por la empresa cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento.

108. Las Guías de Aplicación son documentos que no tienen carácter vinculante y que ejemplifican, por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

109. La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante en los términos de la jurisprudencia.

110. El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para preparar estados

financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.

(...)

5.2.5. Proceso contable y sistema documental contable

133. La regulación del proceso contable y del sistema documental es transversal a los marcos normativos.

134. En la regulación del proceso contable se definen sus etapas con el propósito de que los hechos económicos sean registrados conforme a los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos.

135. Por su parte, la regulación del sistema documental contable desarrolla los aspectos que tienden a garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, entre otros.

5.2.6. Procedimientos transversales

136. Los procedimientos transversales regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos” (Subrayado fuera de texto).

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

“6.1.1. Activos

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

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

restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera 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 332 de 2022, 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 empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

11. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado”.

Por su 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, señala:

“(…) Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

(...)

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a sus preguntas en los siguientes términos:

PREGUNTAS 1 Y 2. ¿Cuál es la regulación aplicable a la contabilidad de las empresas gestoras de los SITM? ¿Le aplica las Normas NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) a la contabilidad de las empresas gestoras de los SITM?

El ente gestor al ser una entidad del sector público que se constituye con el fin de adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del Sistema Integrado de Transporte Masivo

de Pasajeros (SITMP), se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del RCP deben aplicar la normativa expedida por el regulador local, esto es, la Contaduría General de la Nación (CGN).

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública tomando como referencia los estándares internacionales de información financiera y, como parte de este proceso, expidió la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. 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 y en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Sobre el particular, es preciso señalar que dicho marco normativo no corresponde a las NIIF propiamente dichas, en tanto las mismas obedecen a una normativa expedida por un regulador internacional, y en Colombia, para efecto de llevar a cabo el proceso contable, se debe aplicar la regulación contable expedida por los reguladores locales.

Al respecto, existen dos autoridades de regulación y normalización técnica en materia de contabilidad pública; por un lado, se encuentran los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, que obran conjuntamente, y son los que expiden los principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que les presenta el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que rigen para el sector privado; y por el otro lado, se encuentra la CGN, que es la entidad que determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público.

En ese sentido, las empresas que actúan como entes gestores del SITMP llevarán su proceso contable, esto es, el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, atendiendo lo dispuesto en la regulación contable expedida por la CGN, particularmente por lo dispuesto en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

PREGUNTA 3. ¿Cómo deben reflejarse en la contabilidad los bienes inmuebles de propiedad de las empresas gestoras de los SITM?

Los bienes inmuebles de propiedad de las empresas gestoras del SITMP que cumplan los criterios de reconocimiento como activo, esto es, sobre los cuales se tenga control y se espere un beneficio económico futuro, se incorporarán en la información financiera

de la empresa y se clasificarán como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, según la destinación y uso previsto para los bienes, para lo cual tendrá en cuenta las normas de Propiedades, planta y equipo y Propiedades de inversión.

PREGUNTA 4. ¿Existe alguna regulación contable para reflejar bienes públicos y bienes fiscales en la contabilidad de una empresa gestora de los SITM?

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 establece que la contabilidad del SITMP hace parte de la contabilidad de la entidad territorial, puesto que es la entidad territorial 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 consecuencia, los bienes muebles e inmuebles que conforman la infraestructura asociada al SITMP sobre los cuales la entidad territorial tiene el control, no deben ser incorporados en la información financiera de la empresa gestora, el registro contable de estos bienes le corresponde a la entidad territorial.

CONCEPTO No. 20231100044431 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Empresas de servicios públicos domiciliarios sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Señora
INÉS FERNANDA CAICEDO H.
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400057302 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:

“Siendo la empresa de Servicios de Acueducto y Alcantarillado de Yumbo ESPY SA, con Nit 900.005.056-3(sic), de carácter oficial (100% capital del estado), empresa de servicios públicos domiciliarios ESP, y teniendo su presupuesto independiente al del Municipio, además de su propia Junta directiva y Asamblea de socios , se solicita conocer si debe presentar anualmente un informe contable y financiero a la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION y si esta obligación era vigente en el periodo 2012 – 2015.

En la empresa no se reciben ingresos por parte del municipio, excepto Subsidios vía tarifa, otorgados a los usuarios y comisiones por ejecución de obras y estudios de agua potable y saneamiento básico, asignados bajo convenio.

Según se interpretan las normas , es la Superservicios- SSPD, a quien se deben reportar los estados financiero, balance y todo tipo de información contable y financiera de la entidad, por mandato de la Ley 142 de 1994.

(...)

El numeral 4 del artículo 79 de la Ley 142 de 1994, faculta a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, para establecer los sistemas uniformes de contabilidad que deben aplicar quienes presten servicios públicos, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos.

La Resolución 1417 de 1997 dispone, en su artículo 1o que todas las empresas de servicios públicos domiciliarios, ya sean públicas, privadas o mixtas, deben adoptar el plan de contabilidad expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos.

La Resolución 20051300033635 de 2005 determina en el artículo 1o que a todos los prestadores de servicios públicos a que se refieren los artículos 15 y 16 de la Ley 142 de 1994 y que sean sujetos de vigilancia por parte de la Superintendencia, les son aplicables las normas contenidas en aquella resolución.

Así las cosas, el régimen contable aplicable a todos los prestadores de servicios públicos domiciliarios, incluidas las empresas a las que hace referencia el numeral 14.6 del artículo de la Ley 142 de 1994, es aquel contenido en el Plan de Contabilidad para prestadores expedido y adoptado por la Superintendencia, de acuerdo a la normatividad antes mencionada.

Por otra parte, respecto la naturaleza jurídica de las empresas de servicios públicos, la Corte Constitucional ha precisado que las mixtas y privadas en las cuales haya cualquier porcentaje de participación pública, son entidades descentralizadas y constitucionalmente conforman la Rama Ejecutiva”.

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, señalaba:

“ARTÍCULO 5º. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

El ámbito de aplicación de dicho Régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales, y las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

Parágrafo. El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea inferior al cincuenta (50%) por ciento del capital social, así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio y

las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda a su ámbito.

No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 156 de 2018, señala:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 1º. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, respecto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, indica:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

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” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Resolución 139 de 2015, por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y se define el Catálogo General de Cuentas que utilizarán las entidades obligadas a observar dicho marco, establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública” (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:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

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

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

102. 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 y en las NIIF, 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.

(...)

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

105. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera constituye el referente teórico y de conceptos fundamentales que sirven de base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva.

106. Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

107. Los Procedimientos Contables son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación por temas particulares. Por ende, estos deben ser observados por la empresa cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento.

108. Las Guías de Aplicación son documentos que no tienen carácter vinculante y que ejemplifican, por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

109. La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables emitidos por el Contador General de la Nación, o por quien él delegue, los cuales son de carácter vinculante en los términos de la jurisprudencia.

110. El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para preparar estados

financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.

(...)

5.2.5. Proceso contable y sistema documental contable

133. La regulación del proceso contable y del sistema documental es transversal a los marcos normativos.

134. En la regulación del proceso contable se definen sus etapas con el propósito de que los hechos económicos sean registrados conforme a los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos.

135. Por su parte, la regulación del sistema documental contable desarrolla los aspectos que tienden a garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, entre otros.

5.2.6. Procedimientos transversales

136. Los procedimientos transversales regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el numeral 6 del artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021, actualmente 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, están sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, se precisa que la E.S.P. Servicios Públicos de Yumbo S.A., identificada con el NIT 900005956-3, debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, y le fue asignado el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Sobre el particular, es preciso señalar que estar sujeto 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, implica que para llevar a cabo todo su proceso contable, la entidad debe aplicar los elementos del marco normativo en mención, y la regulación transversal a todos los marcos normativos que corresponde

a los procedimientos transversales y la Norma del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable.

Así las cosas, estar sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no consiste en el mero reporte de la información financiera a la CGN; sino que implica que todo el proceso contable, esto es, el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se lleve a cabo en observancia de la regulación contable expedida por la CGN.

Ahora bien, de acuerdo con lo que señalaba el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, (previo a las modificaciones señaladas anteriormente) en los años desde el 2012 hasta el 2015, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública también debía ser aplicado por las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica correspondiera a empresas oficiales, y las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, fuera igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social. Por lo cual, si la E.S.P. Servicios Públicos de Yumbo S.A tenía una participación pública del ciento por ciento (100%) de su capital social debía aplicar el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100008321 del 17-03-2023
20231100019931 del 18-07-2023
20231110027061 del 18-09-2023
20231100028211 del 28-09-2023

2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS

El concepto 20231100002601 del 13-02-2023 ratifica el concepto emitido por la CGN a Metrolínea S.A. con el radicado N° 20221100062181 del 06 de octubre de 2022 y deroga lo referente a la respuesta a la pregunta 2 de las conclusiones del Concepto CGN N° 20221100067761 del 16 de noviembre de 2022 dirigido a Metro Cali S.A.

El concepto 20231100017891 del 04-07-2023 amplía el concepto CGN N° 20231100000111 del 3 de enero de 2023, dirigido a la doctora Nidia Consuelo Téllez Buitrago contadora de Gestión Energética Integral de la Sabana S.A.S.