

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

ENERO A DICIEMBRE
2023

MARCO NORMATIVO PARA
ENTIDADES DE GOBIERNO

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
1.1 MARCO CONCEPTUAL.....	9
1.2 NORMAS	1006
1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ	1006
1.2.2 CUENTAS POR COBRAR	1046
1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR	1254
1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS	1254
1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS	1255
1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS.....	1266
1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS.....	1266
1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	1266
1.2.9 INVENTARIOS.....	1267
1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	1306
1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO	1532
1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES	1553
1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES.....	1553
1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN	1553
1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES	1554
1.2.16 ARRENDAMIENTOS	1574
1.2.17 ACTIVOS BIOLÓGICOS	1576
1.2.18 COSTOS DE FINANCIACIÓN	1576
1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO ..	1577
1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO	1584
1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS Y COLOCADOS	1587
1.2.22 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	1587
1.2.23 CUENTAS POR PAGAR	1588
1.2.24 PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	1603
1.2.25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1604
1.2.26 PROVISIONES.....	1676

1.2.27	ACTIVOS CONTINGENTES	1681
1.2.28	PASIVOS CONTINGENTES	1681
1.2.29	INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN	1682
1.2.30	INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN	1792
1.2.31	CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	1803
1.2.32	GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1804
1.2.33	ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE	1810
1.2.34	EFFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA	1824
1.2.35	RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES	1825
1.2.36	IMPUESTO A LAS GANANCIAS	1846
1.2.37	COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES	1846
1.2.38	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	1847
1.2.39	CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	1877
1.2.40	INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS	1877
1.2.41	POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES	1878
1.2.42	HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE	1956
1.2.43	TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO	1956
1.3	PROCEDIMIENTOS CONTABLES	1957
1.3.1	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS	1957
1.3.2	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES	1997
1.3.3	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES	1998

1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN	2007
1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.....	2027
1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD	2041
1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS QUE EL FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES TRANSFIERE A LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN.....	2051
1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	2052
1.3.9 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES	2197
1.3.10 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO	2198
1.3.11 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS	2208
1.3.12 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE	2209
1.3.13 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA.....	2210
1.3.14 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES.....	2216
1.3.15 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	2220
1.3.16 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS.....	2230
1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE	2237
1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES	2267

1.5.1. PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL.....	2267
1.5.2. PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE 2268	
1.5.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES.....	2314
1.5.4 PROCEDIMIENTO PARA LA AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN, DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP)	2324
1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2325
2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS.....	2380

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 ENTIDADES DE GOBIERNO.

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

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

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

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

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

TAXONOMÍA DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Marco Normativo

Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades señaladas en el artículo 2º de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

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

Tema

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

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

Subtema

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

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

1. MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO**1.1 MARCO CONCEPTUAL****CONCEPTO No. 20231100000201 DEL 05-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Activos contingentes Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Hechos ocurridos después del periodo contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de cuentas por cobrar.

Doctora
JEIMY JUDITH ROZO BELLO
Técnico Administrativo
Secretaría General
Superintendencia de la Economía Solidaria
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° 20220010054692 del 1 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Se informa que los recursos necesarios para cubrir los gastos de funcionamiento e inversión que requiera la Superintendencia de la Economía Solidaria provienen en su gran mayoría de la tasa de contribución cobrada a las organizaciones solidarias vigiladas por esta Superintendencia. Este cobro se realiza según la Ley 454 de 1998 en los artículos 37 y 38 de acuerdo a su tamaño y nivel de activos.

En el año 2019 hubo un aumento de nuestra cartera por cuanto se generó un cobro retroactivo al aplicar la liquidación de tasa según lo estipula el numeral 3 del artículo 38 de la Ley 454 de 1998 así:

3. Cuando una organización de economía solidaria no suministre oportunamente los balances cortados a 31 de diciembre del año anterior o no liquide la contribución respectiva, la Superintendencia la liquidará aplicando a la contribución del período anterior un incremento correspondiente al promedio de la tasa de crecimiento de los

activos totales de las entidades del sector con un ajuste adicional del cinco por ciento (5%)’.

Para realizar este cobro de manera inmediata, se tomaron valores de tasa de contribución cobrada en años anteriores según los activos que habían reportado las organizaciones solidarias en su momento. Este fue el insumo que se tomó como base para realizar dicha liquidación, pero no se tuvo en cuenta que algunas de estas organizaciones solidarias ya estaban en estado de liquidación voluntaria, liquidación forzosa, disueltas o en causal de disolución.

Teniendo en cuenta lo anterior, esta tasa de contribución se causó como cartera corriente pero después de realizar el análisis y el proceso de cobro respectivo se logró determinar que esta cartera se sobreestimó en un porcentaje importante y su recaudo es incierto.

Al día de hoy, se tiene causado en cartera un valor a capital de \$3.941.845.720, correspondientes a 791 organizaciones solidarias de las cuales el 84% corresponden a aquellas que no reportaron su información financiera, por lo que no teníamos información del valor de sus activos y debimos hacer el cobro aplicando el numeral 3 (según lo cobrado en años anteriores).

Así las cosas, para no seguir causando cartera incierta en nuestros estados financieros, solicitamos muy comedidamente, nos indiquen si es viable que de ahora en adelante estos valores liquidados de tasa de contribución según el numeral 3, se lleven a cuentas de orden y se causen solo hasta que el recaudo sea una realidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

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

(...)

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial 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 que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, 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 o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros o del potencial de servicio se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. 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.

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan, tanto las definiciones de pasivo y gasto como la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar” (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 484 de 2017, establece lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes” (Subrayados 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, establece lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. (...). Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no

ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma

que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

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

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo.

Por lo tanto, para que un elemento pueda ser reconocido en los estados financieros, además de cumplir con la definición de activo, debe ser probable que genere beneficios económicos futuros y su valor pueda medirse de forma fiable. La probabilidad hace referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos asociados llegarán a la entidad, lo cual se evalúa a partir de la información disponible. Así pues, si dicha probabilidad no existe, la entidad no reconocerá el hecho económico en los estados financieros.

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

Además, la Norma de activos contingentes define estos activos como aquellos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. En este caso, la entrada de beneficios económicos futuros a la entidad no se contempla bajo la probabilidad sino la posibilidad, de manera que, si en algún momento pasa a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

Es de precisar que cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes.

Así las cosas, teniendo en cuenta que para el 2019 había incertidumbre con respecto a la generación de beneficios económicos futuros asociados a las cuentas por cobrar de su consulta, la entidad debió evaluar si las cuentas por cobrar se trataban de activos de naturaleza posible, susceptibles de registrarse en cuentas de orden, y abstenerse de reconocer estos derechos en los estados financieros.

Teniendo en cuenta que la entidad cometió un error al reconocer derechos cuyos beneficios económicos futuros no eran probables, en el periodo actual deberá corregir de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Así mismo, la entidad registrará los activos de naturaleza posible en cuentas de orden deudoras contingentes y, cuando la entrada de beneficios económicos pase a ser prácticamente cierta, reconocerá la cuenta por cobrar y el ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

CONCEPTO No. 20231100000211 DEL 05-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de convenios interadministrativos y convenios de asociación con entidades privadas.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Subdirección de Contaduría
Gobernación del Valle del Cauca
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° 20220010054712 del 1 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Departamento del Valle del Cauca en el desarrollo de su gestión celebra convenios interadministrativos con entidades de naturaleza pública y convenio de asociación con entidades privadas, sin embargo, en la actualidad no existe una dinámica contable clara para el reconocimiento contable de estas operaciones; toda vez, que en su mayoría se registran como gasto social. Si bien es cierto en los convenios se incluye una cláusula que estipula la devolución de los recursos no ejecutados por parte del convenido, hay pocos convenios que se registran como Recursos Entregados en Administración.

(...)

Por lo anterior (...), elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente nos pueda indicar:

1. ¿Cuál es la dinámica contable en el registro de los convenios interadministrativos con entidades de naturaleza pública y convenios de asociación con entidades privadas?
2. ¿Cuáles son las características que determinan el reconocimiento contable de un convenio como Recursos en Administración, Gasto por Transferencia o Gasto Social?

3. Si se determina que un convenio debe reconocerse contablemente como Recurso en Administración ¿Cómo debe registrar el Departamento del Valle del Cauca en sus Estados Financieros, la ejecución del convenio y a nombre de qué tercero?”.

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, define:

“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.

(...)

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

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

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

(...)

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

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

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

(...)

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado por la Resolución 064 de 2022, indica:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe las siguientes cuentas y grupos de la siguiente manera:

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.

1986-ACTIVOS DIFERIDOS. “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”.

54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES. “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado”.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”.

CONCLUSIONES

El principio de Esencia sobre forma, definido en el Marco Conceptual, requiere que los hechos económicos se reconozcan atendiendo a su esencia económica y, por lo tanto, esta tendrá prevalencia cuando exista conflicto con su forma legal.

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

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

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas fuente de la información, principalmente las áreas encargadas de la asesoría jurídica, la contratación y la ejecución del convenio, así como entre la partes que celebran los convenios y contratos administrativos e interadministrativos, lo cual cobra mayor relevancia tratándose de actos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Así pues, el tratamiento contable de los convenios objeto de su consulta dependerá del análisis realizado tanto por la Gobernación del Valle del Cauca como por la contraparte respectiva. Por lo tanto, se aplicarán los siguientes tratamientos contables, según el análisis realizado a cada uno de los convenios:

i. Si la Gobernación del Valle del Cauca conserva el control de los recursos entregados y en la ejecución del objeto del convenio es la única parte que obtendrá el potencial de servicio o los beneficios económicos derivados de dichos recursos, mientras la contraparte del convenio solamente obtiene una comisión por la actividad de administración, entonces la Gobernación del Valle del Cauca deberá aplicar el numeral 3 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Por lo tanto, con el giro de los recursos a la contraparte del convenio, la Gobernación debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la Gobernación atiende necesidades básicas insatisfechas con los recursos entregados en administración, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y acreditará el pasivo correspondiente, que posteriormente será cancelado con los giros realizados por la contraparte del convenio.

ii. Si la contraparte del convenio obtiene el potencial de servicio o los beneficios económicos derivados de los recursos con la ejecución del objeto del convenio; entonces la Gobernación reconocerá un gasto por transferencia, en caso de que la contraparte sea una entidad de gobierno, o un gasto por subvención, en caso de que la contraparte no sea una entidad de gobierno, en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

En este caso, si la Gobernación tiene el derecho a exigir la devolución de los recursos, si la contraparte no los usa o destina al propósito específico del convenio, la Gobernación reconocerá un activo diferido, en lugar del gasto, en la subcuenta que corresponda de

la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, que se amortizará conforme se cumpla la condición acordada en el convenio.

Ahora bien, como se puede observar en los tratamientos contables descritos, solamente en el caso de que los recursos sean entregados en administración, la Gobernación puede reconocer un gasto público social, ya que, en el caso de las transferencias, el gasto público social recae sobre la entidad de gobierno que recibe los recursos para la posterior ejecución de política pública.

No obstante, es importante señalar que este pronunciamiento es de carácter general y, se reitera, corresponde a la Gobernación junto con las contrapartes de cada convenio analizar en detalle del clausulado y la realidad económica de la entrega de los recursos para definir, de común acuerdo, el tratamiento contable a aplicar.

Para finalizar, es necesario precisar que, en línea con lo anterior, y en atención al volumen de consultas recibidas sobre convenios y contratos, la CGN le informa que, a fin de analizar las solicitudes de concepto sobre convenios o contratos específicos, se llevó a cabo una reunión al interior de la CGN el 17 de mayo del año en curso. De conformidad con las conclusiones de dicha reunión y en atención al literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 (el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa), se ha determinado que la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación, lo cual implica que ya no efectuará el análisis de cada convenio o contrato para definir su tratamiento contable y, en consecuencia, cada entidad deberá definirlo a partir del juicio profesional y de la identificación de intenciones y voluntades de las partes.

En la mencionada reunión también se concluyó que la CGN emitirá un concepto general unificado para la identificación, caracterización y reconocimiento de los hechos económicos derivados de estos acuerdos. Se enviará copia de este concepto a las diferentes entidades que así lo requieran, una vez se surta el proceso de revisión, aprobación y firma.

CONCEPTO No. 20231100000381 DEL 10-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los apoyos económicos otorgados a docentes y estudiantes.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
Subdirectora de Contabilidad
Universidad Internacional del Trópico Americano
Yopal, Casanare

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° 20220010057042 del 20 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿Los apoyos económicos en dinero que la Universidad le da a estudiantes, docentes externos, para salidas nacionales o internacionales, como se debe reconocer contablemente este registro?”.

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 lo siguiente:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece lo siguiente:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por cobrar los recursos financieros que la entidad 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”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe las siguientes cuentas, así:

1986-ACTIVOS DIFERIDOS: “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 (Subrayado fuera de texto).

2402-SUBVENCIONES POR PAGAR: “Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos que debe entregar sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio”. (Subrayado fuera de texto).

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y

sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Cuando los apoyos económicos se entreguen en calidad de préstamos, es decir, se otorguen a los docentes y estudiantes con el fin de que sean usados en las salidas nacionales e internacionales y, a futuro, la universidad espere la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero, entonces, dichos apoyos se registrarán en la subcuenta 141590-Otros préstamos concedidos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

Ahora bien, cuando los apoyos económicos se entreguen sin contraprestación y, por lo tanto, los docentes y estudiantes no deben entregar nada a cambio, entonces el registro contable corresponderá a:

1. Si los apoyos económicos están condicionados frente a su uso o destinación, que de no cumplirse implicará la devolución de los recursos por parte de los docentes y estudiantes, la universidad registrará un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos a los docentes y estudiantes, la universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida que se cumplan las condiciones, la universidad debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

2. Si los apoyos económicos no están condicionados o existen restricciones que de no cumplirse no implicará la devolución de los recursos por parte de los docentes y estudiantes, la universidad registrará un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos a los docentes y estudiantes, la universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 2023110000541 DEL 12-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos girados a las entidades territoriales en virtud del Convenio Interadministrativo No. 1162, suscrito entre la Agencia de Desarrollo Rural – ADR y los municipios de Acandí, Atrato, Bagadó, Bahía Solano, Bojayá, Carmen de Darién, Cértegui, Juradó, Lloró, Medio Baudó, Nuquí, Río Quito, Riosucio, Tadó, Unguía y Unión Panamericana del Departamento del Chocó.

Doctora
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
Secretaria General
Agencia de Desarrollo Rural (ADR)
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° 20220010054812 del 2 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Agencia de Desarrollo Rural (ADR) durante la vigencia 2021, celebro convenios interadministrativos a nivel nacional con varios Municipios de Colombia, con el fin de aunar esfuerzos técnicos administrativos y financieros para canalizar los recursos que permitirán la prestación del servicio público de extensión agropecuaria a través de la contratación de las Entidades Prestadoras de Servicios de Extensión Agropecuaria (EPSEA), debidamente habilitadas.

Ahora bien, el desembolso de los aportes de la ADR, se realizó directamente a los municipios asociados a cada uno de los convenios con los cuales se pagarán los servicios prestados por la (s) EPSEA (s) contratada (s) por el municipio respectivo, para tal efecto los municipios debieron incorporar los recursos a su presupuesto a través de sus trámites administrativos internos.

Los aportes desembolsados por la Agencia se registraron en la cuenta contable 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se van amortizando de acuerdo con los informes entregados por la respectiva supervisión.

Por lo anterior, la Agencia de Desarrollo Rural realiza la siguiente consulta:

1. La Agencia de Desarrollo Rural ADR registra los aportes a los municipios en la cuenta del activo 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y va reconociendo el gasto a medida que se van ejecutando los recursos de acuerdo con el objeto contractual, ¿este registro es el correcto, o debería realizarse uno diferente o complementario?”

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo No. 1162, suscrito entre la Agencia de Desarrollo Rural – ADR y los municipios de Acandí, Atrato, Bagadó, Bahía Solano, Bojayá, Carmen de Darién, Cértegui, Juradó, Lloró, Medio Baudó, Nuquí, Rio Quito, Riosucio, Tadó, Unguía y Unión Panamericana del Departamento del Chocó, señala lo siguiente:

En las consideraciones: “(...) 11. Que la Ley 1876 de 2017, establece que la competencia frente a la prestación del servicio público de extensión agropecuaria corresponde a los municipios y distritos, (...) 12. Que en el artículo 29 de la Ley 1876 de 2017 se establece que el PDEA es el instrumento de planificación cuatrienal en el cual cada departamento, en coordinación con sus municipios, distritos y demás actores del SNIA, definirá los elementos estratégicos y operativos para la prestación del servicio de extensión agropecuaria en su área de influencia. 13. Que con la reglamentación de la Ley 1876 de 2017, se expidió la Resolución 000407 de 2018, don el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural estableció los lineamientos para la formulación de los Planes Departamentales de Extensión Agropecuaria (PDEA) (...) 20. Que en desarrollo del anterior presupuesto, LA ADR aportará un peso por cada peso que el departamento o municipio aporte para la prestación del Servicio Público de Extensión Agropecuaria (...)” (Subrayado fuera de texto)

En las cláusulas: “PRIMERA, OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros con los municipios ACANDÍ, ATRATO, BAGADÓ, BAHÍA SOLANO, BOJAYÁ, CARMEN DE DARIÉN, CÉRTEGUI, JURADÓ, LLORÓ, MEDIO BAUDÓ, NUQUÍ, RIO QUITO, RIOSUCIO, TADÓ, UNGUÍA Y UNIÓN PANAMERICANA - DEPARTAMENTO DEL CHOCÓ y la Agencia de Desarrollo Rural – ADR, para canalizar los recursos que permitirán la prestación del servicio público de extensión agropecuaria, a través de la contratación de las Entidades Prestadoras del Servicio de Extensión Agropecuaria EPSEA, debidamente habilitadas. PARÁGRAFO, ALCANCE: Fortalecer el servicio público de extensión agropecuaria en busca de una alianza que desarrolle dentro de este marco unos procesos para seleccionar EPSEA, que responsa a las necesidades enmarcadas en el proyecto de extensión de los municipios... del Departamento del Chocó, derivados de los programas y cadenas de valor definidos en los PDEA. (...)

SEGUNDA. PRODUCTOS O RESULTADOS DEL CONVENIO. 1) Contratación de la EPSEA por parte de los municipios para la prestación del servicio de extensión en los municipios asociados a través de este convenio. 2) Prestación del servicio de extensión agropecuaria en los municipios... del Departamento del Chocó 3) Informes periódicos en los que conste la verificación de la ejecución del convenio conforme los productos y/o informes entregados por los municipios del convenio.

TERCERA. OBLIGACIONES GENERALES DE LAS PARTES: 1) Cumplir a cabalidad con el objeto y ejecutar las actividades administrativas, técnicas, jurídicas y financieras requeridas a su cargo, de acuerdo con lo establecido en el convenio, así como en el Plan Operativo. 2) Coordinar conjuntamente la ejecución del convenio, en todas sus etapas, de acuerdo con lo establecido en el Plan Operativo. 4) Participar en las reuniones del Comité Técnico Coordinador para evaluar los avances en las actividades del convenio y para dar los lineamientos necesarios para el desarrollo de este. (...) 6) Realizar los aportes a cargo de cada una de las partes, según lo previsto en el convenio. La distribución de los aportes de los recursos del convenio, se destinarán para amparar presupuestalmente la contratación de la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria. (...) 12. Presentar los informes técnicos y documentos en el marco del desarrollo del convenio (...)

CUARTA. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LOS MUNICIPIOS DEL CONVENIO: 1) Aportar la contrapartida en dinero o en bienes y servicios según corresponda, para amparar presupuestalmente la contratación de la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio. 2) Abrir una cuenta bancaria única y exclusiva para la ejecución de los recursos percibidos a través de este convenio... 3) Constituir las vigencias futuras o reservas presupuestales a que haya lugar sobre los recursos que no se ejecuten en la vigencia fiscal de 2021. Para ello, el municipio deberá, por intermedio de su supervisor, remitir al supervisor de LA ADR, el Acuerdo del Consejo municipal autorizando la respectiva vigencia futura, así como aportar las respectivas evidencias de dicha gestión, conforme a lo establecido en la Ley 819 de 2003. 4) Garantizar mediante los trámites administrativos y presupuestales necesarios, la ejecución de los recursos aportados, a más tardar, en la vigencia fiscal de 2022. Lo anterior considerando que LA ADR, vigilará la debida y oportuna ejecución de los recursos, sin interferir en los procedimientos y trámites presupuestales o de contratación que legalmente corresponda al municipio para la ejecución. Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite de las actividades, que en cada caso dependerá de la modalidad contractual o del tipo de contrato que el ente territorial defina. 5) Contratar la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria en su territorio, aplicando los requisitos establecidos en el artículo 35 de la Ley 1876 de 2017, con los aportes desembolsados por LA ADR y los propios del municipio, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio. (...) 8) Realizar el seguimiento y evaluación a la prestación del servicio de extensión agropecuaria al interior de cada municipio. (...)

QUINTA. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA ADR: 1) Aportar la contrapartida en dinero para amparar presupuestalmente la contratación de la EPSA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio, la cual se desembolsará una vez el municipio incorpore a su presupuesto los recursos aportados por LA ADR y abra la cuenta bajo las condiciones descritas. 2) Hacer seguimiento a la inversión de los recursos aportados a los municipios. 3) Prestar el apoyo técnico que se requiera en desarrollo del convenio y la ejecución de los contratos derivados del mismo. 4) Mantener la comunicación continua con los municipios del convenio, a través del supervisor sobre cualquier aspecto de

orden técnico u operativo que incida en la ejecución de las obligaciones pactadas e impliquen modificaciones al Plan Operativo...

(...)

SEXTA. SUPERVISIÓN DEL CONVENIO: La supervisión y control de la ejecución del convenio estará a cargo del Director de la Unidad Técnica Territorial 5 de LA ADR, o quien designe por escrito el Ordenador del Gasto de LA ADR, por parte los municipios del convenio, por el funcionario que cada uno designe (...)

SÉPTIMA. COMITÉ TÉCNICO COORDINADOR DEL CONVENIO: Para todos los efectos relativos a la dirección, evaluación vigilancia y orientación en el cumplimiento de los objetivos del presente convenio, se conformará un Comité Técnico Coordinador, integrado por delegados de cada una de las partes...

(...)

DÉCIMA PRIMERA. DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS DEL CONVENIO: El desembolso de los aportes de LA ADR, se realizarán directamente a los municipios asociados al convenio, con los cuales se pagarán los servicios prestados por la (s) EPSEA (s) contratada (s) por el municipio respectivo. Para tal efecto, los municipios deberán incorporar los recursos a su presupuesto mediante los trámites administrativos internos a que haya lugar. PARÁGRAFO PRIMERO: Todos los aportes del convenio incluyen impuestos, tasas, descuentos, contribuciones, gastos para la suscripción y legalización del contrato de prestación de servicios que suscriban los municipios con la (s) EPSEA (s) contratada (s) y los demás a que haya lugar. PARÁGRAFO SEGUNDO: Los recursos se transfieren una vez se cuente con el respectivo acto administrativo de incorporación presupuestal y se abra la cuenta bancaria que genere rendimientos financieros por parte de los municipios del convenio, destinada única y exclusivamente para la administración de los recursos recibidos de LA ADR. PARÁGRAFO TERCERO: Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por LA ADR se deben consignar de forma mensual al tesoro nacional. PARÁGRAFO CUARTO: Los recursos que no sean comprometidos por los municipios en la contratación de la (s) EPSEA (s) contratada (s), deberán ser reintegrados a LA ADR. Igualmente, los recursos que no sean ejecutados por la (s) EPSEA (s) contratada (s), deberán ser reintegrados a LA ADR, conforme a los procedimientos administrativos y financieros propias de cada entidad”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, establecía:

“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 debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.5. Gastos

72. 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” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, señalaban:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

14. 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.

15. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos. En consecuencia, con independencia de la denominación de los contratos y convenios, administrativos o interadministrativos, su reconocimiento contable dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Atendiendo las particularidades del Convenio Interadministrativo No. 1162 suscrito entre la Agencia de Desarrollo Rural – ADR y los municipios de Acaandí, Atrato, Bagadó, Bahía Solano, Bojayá, Carmen de Darién, Cértegui, Juradó, Lloró, Medio Baudó, Nuquí, Rio Quito, Riosucio, Tadó, Unguía y Unión Panamericana del Departamento del Chocó, se observa que los Planes de Extensión Agropecuaria (PDEA) son servicios descentralizados que están en cabeza de los departamentos y se ejecutan en coordinación con sus municipios y distritos, quienes definen los elementos estratégicos y operativos para la prestación del servicio de extensión agropecuaria en su área de influencia.

Ahora bien, en relación con los recursos que aporta la ADR, el convenio establece que deben incorporarse al presupuesto de cada municipio y que una vez incorporados debe garantizarse el funcionamiento del servicio de extensión agropecuaria, lo que incluye la contratación con la EPSEA mediante la disponibilidad de recursos, por lo que corresponde a cada municipio asumir los riesgos asociados al programa, a su ejecución y a sus resultados, puesto que termina beneficiando a su población.

Así las cosas, al transferir la ADR recursos a los municipios, bajo el principio de coordinación y colaboración para apoyar la operación del servicio público de extensión agropecuaria, reconocerá el hecho económico como un gasto por transferencias. Ahora bien, en el entendido que hay control y supervisión en el manejo de los recursos por parte de la ADR, pero no se establece que se deben devolver dichos recursos, corresponderán a gastos por transferencias con restricciones y no a transferencias condicionadas.

Por consiguiente, con el documento que señala la obligación por parte de la ADR de entregar recursos al municipio, la ADR debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras Transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el Municipio debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 428-

OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, la ADR debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando el municipio realice las gestiones correspondientes a lo establecido en el convenio, reconocerá los activos, pasivos o gastos generados.

Por lo anteriormente expuesto, el tratamiento contable de los recursos como recursos entregados en administración realizado por la ADR corresponde a un error que deberá corregirse conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, transcrito en las consideraciones del presente documento.

Posteriormente, la entidad debe evaluar la materialidad del error y, en caso de ser material, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la entidad debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el mismo.

CONCEPTO No. 2023110000581 DEL 12-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los embargos realizados por la entidad en virtud del proceso administrativo de cobro coactivo

Doctor
ALEXÁNDER BECERRA SALAMANCA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
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° 20220010055092 del 5 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta, la entidad señala que la CGN mediante radicado CGN N° 20221210058641 del 19 septiembre de 2022, aclaró el registro en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, y precisa que la CGN emitió el concepto No. 20221100051331 del 18 de Julio de 2022. Al respecto, la entidad realiza las siguientes aclaraciones:

"1. El Ministerio de Transporte registra el movimiento de los Títulos Judiciales que se encuentran consignados en una cuenta bancaria del Banco Agrario (a nombre del Ministerio de Transporte), los cuales se originan de un proceso de cobro coactivo a favor de este Ministerio (Derecho de la Entidad) por concepto en su mayoría de formularios y especies valoradas a los Organismos de Tránsito de los municipios, incumplimientos contractuales y cuotas partes pensionales.

2. El Ministerio de Transporte puede disponer de esos Títulos, hasta tanto no se termine el debido proceso del cobro coactivo (liquidación final del proceso de cobro coactivo), sin querer decir que el hecho económico y el derecho a los recursos no existan, dado que está sumando dentro de los derechos económicos a favor del Ministerio de Transporte y una vez que puede disponer de dichos recursos deben ser transferidos a la Dirección del Tesoro Nacional.

(...)

Teniendo en cuenta la dinámica de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y atendiendo a lo expuesto por la CGN "que la cuenta 1132 DEPÓSITOS

EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, solo aplica para recursos embargados a la Entidad y no a recursos embargados a favor de la misma" y a la dinámica de las CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS, no tendríamos en que cuenta contable hacer el registro del movimiento de los Títulos valores a favor de la Entidad.

El Ministerio de Transporte, se permite precisar que la dinámica de la cuenta 1132 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS describe que "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 Entidad", pero no dice que necesariamente sean recursos embargados a la Entidad, dado que hay recursos embargados a la Entidad y también a favor de esta misma, que da al caso de la presente consulta.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y lo indicado por la GIT de Gestión y Evaluación de la Información - Entidades de Gobierno, solicitamos tener en cuenta las aclaraciones y observaciones acá descritas, para que nos emitan un concepto puntual sobre la cuenta y subcuenta a utilizar para que el Ministerio de Transporte, registre el movimiento de los TÍTULOS JUDICIALES (a favor del Ministerio) que quedan en custodia de la Entidad, mientras que se define el proceso administrativo de cobro coactivo, que consiste en la liquidación final, en la cual establecen si el valor en Títulos cubre el saldo total proceso de cobro coactivo".

CONSIDERACIONES

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

"6.1.1. Activos

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe el grupo 83 y la cuenta 8315 de la siguiente manera:

83-DEUDORAS DE CONTROL. “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos” (Subrayado fuera de texto).

8315-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, lo que 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.

Así pues, los recursos embargados por el Ministerio de Transporte a terceros mientras este adelanta procesos de cobro coactivo no cumplen los criterios de reconocimiento como activos, dado que la entidad no tiene el control sobre los recursos, por lo tanto, no deben ser objeto de reconocimiento como tales hasta tanto finalice el proceso administrativo de cobro coactivo y la entidad pueda disponer de los recursos.

Ahora bien, para efectos de control, el Ministerio puede registrar los recursos embargados a terceros en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor que se encuentre consignado en la cuenta de depósitos judiciales.

De esta manera, si al finalizar el proceso administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar la cuenta por cobrar a favor del Ministerio, se debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que reciba el Ministerio de Transporte por el pago de su acreencia. Adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

CONCEPTO No. 20231100000881 DEL 20-01-2023

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

Doctor
 ÁNGEL AUGUSTO VELASCO MENDOZA
 Director Financiero
 Superintendencia de Industria y Comercio
 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° 20220010055912 del 12 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Deterioro cuentas por cobrar por multas a cargo de empresas en estado de liquidación.

1.1 Observación Contraloría General de la Republica:

“Al consultar la base de datos de la cartera que soporta el saldo de la cuenta 1311 – Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios se observa, respecto a deudores que se encuentran en liquidación, que existen 468 registros por valor de \$58.783 millones, que pese a contener en el nombre y/o razón social de deudor, la palabra liquidación, no se encuentra reclasificada en la cuenta 1385 – Cuentas por cobrar de difícil recaudo y, por ende, no se encuentra deteriorada al 100%.”

Esta entidad bajo el régimen actual, el cual es susceptible de cambio a partir de enero de 2023, con la expedición de la Resolución 211 de 2021, estableció la política de deterioro al 100% frente a las cuentas por cobrar por multas a cargo de empresas en estado de liquidación atendiendo la posibilidad de cobro de las mismas así:

“En este grupo se clasifican las cuentas por cobrar de multas con edad inferior a 5 años a partir de la fecha de ejecutoria a cargo de empresas, en liquidación voluntaria con cuenta final inscrita (Código de Comercio) y las cuentas por cobrar de multas a cargo de empresas en liquidación judicial o reorganización (Ley 1116 de 2006 régimen de insolvencia empresarial). Deterioro 100%”.

Conforme lo establecido en la política descrita anteriormente, para el deterioro de las cuentas por cobrar por multas a cargo de empresas en liquidación, las demás cuentas por cobrar por multas que están a cargo de empresas en liquidación NO son objeto de deterioro al 100%. Lo anterior teniendo en cuenta que para esta Superintendencia las normas antes citadas impiden o suspenden la posibilidad de cobro, lo cual no sucede bajo las demás tipologías o razones por las cuales un deudor puede figurar en estado de liquidación, toda vez que se puede continuar con la acción de cobro. Así las cosas, para esta entidad el solo hecho que la razón social del deudor por multas contemple la expresión "en liquidación" no constituye un único indicio que permita deteriorar dichas cuentas por cobrar al 100%. En todo caso, de no lograrse el recaudo cuando estas deudas tengan edad superior a cinco años, serán objeto de deterioro conforme la política de la entidad que establece "se deterioran las multas con edad superior a 5 años a partir de la fecha de ejecutoria"

(...)

2. Deterioro cuentas por cobrar por multas con edad superior a 5 años.

2.1 Observación Contraloría General de la Republica:

"Por otra parte, en esta misma cuenta 1311 – Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, a 31 de diciembre de 2021, aunque en un monto no material, fue subestimada en \$89 millones y por contrapartida, la cuenta 5347 – Deterioro de cuentas por cobrar fue sobrestimada en la misma cuantía, debido a que uno de los tres criterios definidos por la SIC para que las cuentas por cobrar por multas sean objeto de deterioro es: Su edad superior a 5 años a partir de la fecha de la Ejecutoria. Respecto a cartera de difícil cobro, deteriorada al 100%, porque cumple el criterio de antigüedad, se observan casos en los cuales, dicha cartera reporta pagos a capital en un lapso inferior a 5 años respecto a la fecha de cierre de la vigencia 2021, por tanto, independientemente de la fecha de la ejecutoria, se evidencia intención de pago de la deuda por parte del consignatario."

2.2 Política contable de la SIC y argumentos para no deteriorar al 100% las cuentas por cobrar por multas con edad superior a 5 años

Esta entidad bajo el régimen actual, el cual es susceptible de cambio a partir de enero de 2023, con la expedición de la Resolución 211 de 2021, estableció la siguiente política de deterioro al 100% frente a las cuentas por cobrar con edad superior a 5 años:

"Las cuentas por cobrar por multas con edad superior a 5 años a partir de la fecha de ejecutoria, se clasifica como de difícil recaudo y se deteriora al 100%"

Al respecto es importante reseñar que esta política se estableció atendiendo lo previsto en el artículo 65 de la Ley 1480 de 2011; el artículo 820 del Estatuto Tributario y los artículos 52 y 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo CPCA.

Esta Superintendencia no toma en cuenta en su política las fechas de pago de esta cartera que supera en su edad los cinco años, toda vez que en alto porcentaje los abonos que se observan frente a la misma, tienen su origen en las acciones de cobro realizadas por la entidad por citar un ejemplo en la aplicación de títulos de depósito judicial, lo cual no podríamos llamar Intención de pago del deudor, como lo afirma la CGR. Adicionalmente el valor que se deteriora es el saldo de la cuenta por pagar por multa a una fecha de corte determinada.

3. Consulta.

Como puede observarse en los puntos 1 y 2 las observaciones de la CGR, frente a lo plasmado en las políticas de la SIC, se trata entonces de diferencias de criterio profesional en la aplicación de la política entre las dos entidades. Las cuales no fue posible zanjar o resolver en desarrollo de la auditoría lo cual conllevó a un desafortunado resultado como fue el NO fenecimiento de la cuenta rendida por la entidad. Sobre el particular se consulta:

3.1 Es necesario incluir en las políticas de la entidad, en nuestro caso las razones jurídicas bajo las cuales se establece la política de deterioro de cuentas por cobrar al 100% por encontrarse el deudor en estado de liquidación, así como las excepciones que pueden darse a la regla, siendo claras las mismas en las normas que sustentan la política?

3.2 Ante la diferencia de criterio profesional que se presenta en el caso 2, en el cual la única solución es cambiar nuestra política de deterioro en multas con edad superior a 5 años, con lo cual no estamos de acuerdo en aquellos casos en los que en realidad no existe voluntad o intención de pago del deudor, toda vez que, los abonos realizados sobre la deuda son el resultado del avance en los procesos de cobro coactivo, tendría la entidad que allanarse a lo planteado por el ente de control aun cuando no existe una norma que así lo indique?”.

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 211 de 2021, establece:

"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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

"2. CUENTAS POR COBRAR

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

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

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

“2.4. Medición posterior

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

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

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de

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

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:

“3.2.4. 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

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

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante

los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

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

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

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

Ahora bien, es pertinente aclarar que, si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Sobre el particular, es preciso señalar que el deterioro de las cuentas por cobrar debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá procederse a realizar su baja en cuentas; y en caso contrario, esto es, si aún existe probabilidad de flujo financiero, pero se evidencian indicios de deterioro, no deberá realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sino que deberán deteriorarse.

De conformidad con lo anterior, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Pregunta 1

Para la elaboración de sus políticas contables, la entidad deberá atender a lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este sentido, se deberá aplicar lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar para efecto de realizar el reconocimiento, medición y baja en cuentas de las mismas.

Así las cosas, si la entidad aún espera un flujo financiero por sus cuentas por cobrar, no deberá deteriorarlas totalmente, por cuanto la medición del deterioro implica la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar y, en caso contrario, esto es, si la entidad no espera ningún flujo financiero por sus cuentas por cobrar, tampoco deberá deteriorarlas totalmente, sino que deberá realizar su baja en cuentas.

Pregunta 2

Como ya se estableció anteriormente, si aún se espera un flujo financiero por las cuentas por cobrar, pero se presenta evidencia objetiva que dé lugar al deterioro, deberá aplicarse el mismo de acuerdo a lo señalado en la medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar.

Por otro lado, cuando no exista ninguna probabilidad de recibir un flujo financiero por las cuentas por cobrar debe realizarse la baja en cuentas de las mismas.

Sobre el particular, es preciso señalar que el sólo hecho de que un deudor inicie un proceso de liquidación o no se allane al pago no basta para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20231100000991 DEL 23-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual. Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la sobretasa ambiental. Tasa de interés que se utiliza para determinar el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir.

Doctora
CECILIA DURÁN JAIMES
 Subdirectora Financiera
 Corporación Autónoma Regional de la Frontera Nororiental
 Cúcuta, Norte de 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° 20220010056392 del 15 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Según resolución 593 del 11 de diciembre de 2018 de la Contaduría General de la Nación.

1. ¿En qué fecha se debe registrar el reconocimiento de la Sobretasa Ambiental?
2. Es necesario el reporto (sic) de los municipios para registro el reconocimiento de la sobretasa ambiental?
3. ¿Qué registros contables se deben realizar, una vez que se registra el reconocimiento de la liquidación de la Sobreasa Ambiental?
4. ¿El reconocimiento se ajusta al final de la vigencia ósea la cuenta del ingreso de la sobretasa ambiental?
5. ¿A qué se refiere el derecho y el ingreso de las CAR?
6. ¿Se puede hacer el reconocimiento al final de la vigencia?

Según la resolución 211 del 9 de diciembre 2021 'Por la cual se modifican el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno', donde hace referencia al DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, está modificando la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional. ¿Este porcentaje TES se debe aplicar exacto como lo informa el Banco de la República, o en su caso la Corporación puede aplicar un porcentaje menor?".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

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

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

(...)

4.2. Características de mejora

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

(...)

4.2.2. Oportunidad

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

El Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 593 de 2018, establece:

2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán, únicamente, el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitarán la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, los municipios o distritos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, disminuirán las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos de la sobretasa ambiental a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos debitarán la subcuenta 240719-Recaudo de la

sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y 2: ¿En qué fecha se debe registrar el reconocimiento de la Sobretasa Ambiental? y ¿Es necesario el reporte de los municipios para el reconocimiento de la sobretasa ambiental?

El Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria establece que con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán únicamente la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuesto predial unificado y, simultáneamente, registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por concepto de sobretasa ambiental.

Así mismo, los municipios o distritos informarán a las CAR el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso por dicho concepto. Por lo tanto, en el momento que esté disponible la información en el municipio o el distrito sobre el valor de la sobretasa ambiental, deberán entregarla oportunamente a las CAR para el reconocimiento de la cuenta por cobrar e ingreso por dicho concepto.

Para esto, es necesario que los municipios o distritos y las CAR mantengan un adecuado flujo de información, a fin de que las CAR registren oportunamente el derecho y el ingreso por concepto de sobretasa ambiental.

Pregunta 3 y 5. ¿Qué registros contables se deben realizar, una vez que se realiza el reconocimiento de la liquidación de la sobretasa ambiental? y ¿A qué se refiere el derecho y el ingreso de las CAR?

Cuando los municipios o distritos informen a las CAR el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del derecho y el ingreso por dicho concepto, las CAR registrarán un débito en la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De igual manera, con la información del recaudo de la sobretasa ambiental por parte de los distritos o municipios, las CAR debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados

por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos, las CAR debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Pregunta 4 ¿El reconocimiento se ajusta al final de la vigencia o sea la cuenta del ingreso de la sobretasa ambiental?

No hay lugar a un ajuste, toda vez que como ya se indicó, el reconocimiento del hecho económico procede con la información que suministren los municipios o distritos sobre el valor liquidado por los contribuyentes en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Pregunta 6 ¿Se puede hacer el reconocimiento al final de la vigencia?

Como ya se indicó en la respuesta a las preguntas 1 y 2 de las conclusiones de este documento, el reconocimiento de la cuenta por cobrar e ingreso respectivo se debe efectuar en el momento que los municipios o distritos informen a las CAR el valor de la sobretasa ambiental. Por lo tanto, las entidades que intervienen en la operación deben establecer un procedimiento para mantener un adecuado flujo de información, a fin de que el registro del hecho económico se haga de forma oportuna.

Pregunta 7 ¿Este porcentaje TES se debe aplicar exacto como lo informa el Banco de la República, o en su caso la Corporación puede aplicar un porcentaje menor?”.

Tal como lo establece la Norma de cuentas por cobrar, la tasa de interés que se emplea para determinar el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, corresponde a la 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. Por lo tanto, la entidad no deberá emplear una tasa distinta a la antes señalada.

CONCEPTO No. 20231100001341 DEL 27-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMA	Tratamiento contable de inmueble recibido en dación de pago, afecto a contrato de administración y operación

Doctora
ANDREA CONSUELO LÓPEZ ZORRO
Directora Administrativa y Financiera
Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud
Bogotá D.C

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No 20220010056812, mediante la cual solicita establecer el tratamiento contable para el registro del inmueble denominado Clínica el Bosque de Cartagena, el cual fue entregado en dación de pago al extinto Fosyga en el año 2016, por parte de Caprecom en liquidación y cuya administración y operación viene siendo realizada desde el año 2014 por la una Unión Temporal, conforme al contrato suscrito por esta con el extinto Caprecom. La transferencia del inmueble a la ADRES, al igual que el contrato de administración y operación, fue efectuada en virtud del artículo 27 del Decreto 1429 de 2016.

Dando alcance a lo preceptuado mediante concepto radicado con el N° 20221100062591 del 07 de octubre de 2022, y con base en la información adicional aportada por la ADRES, mediante la cual se plantea inquietud en relación con la adecuada clasificación del inmueble, como un arrendamiento financiero, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Mediante la consulta radicada con el N° 20221400041042 del 02 de septiembre de 2022, la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) presentó los siguientes antecedentes en relación con el inmueble objeto de la consulta y su tratamiento contable:

“El inmueble fue reconocido en los estados financieros de la ADRES – Unidad de Recursos Administrados (URA) como propiedades, planta y equipo y a su vez se dio la cancelación de las obligaciones de CAPRECOM con la ADRES-URA.

En cuanto a las mensualidades que reconoce el contratista a la ADRES con ocasión de la ejecución del citado contrato, fueron registradas en la cuenta contable otros ingresos por concepto de arrendamiento. (anexo aprobación bien recibido en dación de pago).

Ahora bien, al cierre de la vigencia 2018, la Oficina Asesora Jurídica de la ADRES y la firma ACAD contratada para para la Implementación de las NICSP determinaron que la figura que aplicaba para el Contrato CN-01-132-2014 era el del arrendamiento financiero.

Lo anterior se fundamentó en que un arrendamiento se considera financiero cuando el arrendador transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida.

La ADRES – URA reconoció en sus Estados Financieros un Préstamo por cobrar, equivalente a la inversión neta que haya realizado (Inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo), para ello elimino el valor registrado en propiedades, planta y equipo y la depreciación acumulada afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Los valores recibidos por canon de arrendamiento son registrados como un abono al préstamo por cobrar.

El siguiente es el reconocimiento contable en los Estados Financieros de la ADRES – URA:

1- Reconocimiento como propiedad planta y equipo. Diciembre de 2017.

El inmueble fue reconocido en los estados financieros de la ADRES – Unidad de Recursos Administrados como propiedades, planta y equipo y a su vez se dio la cancelación de las obligaciones de CAPRECOM con la ADRES-URA.

Los ingresos recibidos por concepto de cuota de arrendamiento fueron registrados en el PYG de la ADRES en la cuenta contable otros ingresos por concepto de arrendamiento.

2- Identificación del contrato CN-0132 como contrato de arrendamiento financiero y reconocimiento del bien como préstamo por cobrar, en el marco de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública NICSP. Diciembre de 2018.

En el marco de la implementación de las NICSP se realizaron los análisis al contrato concluyendo que se trataba de un contrato de arrendamiento financiero y la ADRES – URA reconoció en sus Estados Financieros un Préstamo por cobrar, equivalente a la inversión neta realizada (Inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo), para ello eliminó el valor registrado en propiedades, planta y equipo y la depreciación acumulada afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (anexo Análisis NICSP préstamo).

El valor recibido por concepto de cuota de arrendamiento fue abonado al préstamo por cobrar.

3- Registro del Canon de arrendamiento de 2019 a 31 de agosto de 2022.

Los valores recibidos por concepto de cuota de arrendamiento son abonados al préstamo por cobrar.

(...)

4- Concepto emitido por la Oficina Asesora Jurídica de la ADRES.

La Oficina asesora Jurídica mediante comunicación 20221200047533 del 27 de julio de 2022, ratifica la clasificación del contrato como arrendamiento financiero; sin embargo, indica que las cuotas de arrendamiento deben ser reconocidas como ingreso, no como amortización" (Subrayado fuera de texto).

Conforme al tratamiento contable definido por la ADRES, sobre el contrato de administración y operación, esta entidad consulta lo siguiente:

"(...) 1- Las mensualidades que debe reconocer el contratista a la ADRES con ocasión de la ejecución del Contrato CN-01-132-2014, ¿Cómo deben ser registradas contablemente?"

Conforme a esta solicitud, la CGN expide el concepto con radicado No 20221100062591 del 7 de octubre de 2022, procediendo a dar respuesta a la ADRES, bajo los preceptos y antecedentes antes expuestos. No obstante lo anterior, mediante radicado No 20220010056812 del 16 de diciembre de 2022, la ADRES aporta información adicional y solicita verificar la clasificación del inmueble y analizar integralmente los hechos económicos asociados al mismo y al Contrato CN-01-132-2014, el cual fue subrogado a favor de la ADRES.

Adicionalmente, a fin de clarificar el contexto y los hechos económicos, se realizó una mesa de trabajo con funcionarios de la ADRES y la CGN, el 18 de enero de 2023. En esta mesa de trabajo, la ADRES manifiesta que, no obstante los antecedentes y la decisión que en su momento se tomó, y que condujo a clasificar el contrato de administración y operación subrogado a la entidad, como un arrendamiento financiero, no se tiene certeza de que efectivamente este tratamiento sea el adecuado.

CONSIDERACIONES

Conforme a la solicitud de clarificar si el tratamiento contable del contrato corresponde al de un arrendamiento financiero, a fin de realizar el análisis integral de los hechos económicos derivados del contrato de administración y operación CN-132 DE 2014 celebrado entre el contratista Unión Temporal DUCOT conformada por DUMIAN MEDICAL SAS y COSMITET LTDA CORPORACIÓN DE SERVICIOS MÉDICOS INTERNACIONALES THEM Y CIA LTDA y la entidad contratante Caja de Previsión Social de Comunicaciones CAPRECOM, nos remitimos al mismo, en las cláusulas que generan efecto contable:

"CLAUSULA PRIMERA. OBJETO: El objeto del presente contrato es la ADMINISTRACIÓN y OPERACIÓN DE LA CLÍNICA ANTERIORMENTE DENOMINADA HENRIQUE DE LA VEGA

(en adelante y para los efectos de este contrato se denominará LA CLÍNICA), BAJO LA EXCLUSIVA DIRECCIÓN, RESPONSABILIDAD Y PLENA AUTONOMIA ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA DEL CONTRATISTA, PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD EN LA CLÍNICA, DURANTE QUINCE (15) AÑOS O HASTA LA FECHA EN QUE HAGA USO DE LA OPCIÓN DE COMPRA, de conformidad con los Estudios Previos, los Términos de Referencia y sus Anexos y Documentos Técnicos respectivos, las Adendas Nos. 1 y 2 a los Términos de Referencia, la propuesta presentada por la UNION TEMPORAL DUCOT CONFORMADA POR DUMIAN MEDICAL SAS y COSMITET LTOA CORPORACIÓN DE SERVICIOS MÉDICOS INTERNACIONALES THEM Y CIA LTOA., todos los cuales forman parte integral del presente Contrato.

En desarrollo del objeto del presente contrato, EL CONTRATISTA deberá: a) Administrar bajo su autonomía LA CLÍNICA que se entrega (bienes muebles e inmuebles), de propiedad de CAPRECOM, de tal forma que se mejore y amplíe su capacidad para la prestación de servicios de salud de baja, mediana y alta complejidad. b) Asegurar los recursos económicos necesarios para que LA CLÍNICA se mantenga en funcionamiento adecuado, con sujeción a las normas del Sistema General de Seguridad Social en Salud, que permitan la prestación de los servicios de salud en forma oportuna, continua y con calidad, en su área de influencia. e) Asumir la totalidad de los gastos de operación y administración, de manera tal que mantenga LA CLÍNICA en óptimas condiciones de funcionamiento. d) Realizar apertura de servicios de mediana y alta complejidad, con el fin de mejorar la capacidad de oferta de servicios de acuerdo con la demanda. e) Garantizar que el portafolio de servicios de LA CLÍNICA incluya servicios de salud acordes con las necesidades de servicios de salud del Departamento de Bolívar, Distrito de Cartagena y su área de influencia teniendo en cuenta las condiciones de la demanda de servicios. f) Efectuar las inversiones mínimas requeridas para la adecuada operación de LA CLÍNICA, de acuerdo con las condiciones técnicas previstas en los estudios previos que justifican la necesidad de la presente contratación. g) Pagar a CAPRECOM los valores a que se obliga, en los términos y condiciones señaladas en el presente Contrato, y en la forma definida en la propuesta económica.

(...)

CLAUSULA SEXTA. VALOR y FORMA DE PAGO DEL CONTRATO: A través de la convocatoria pública Nro. 14 se determinó el valor del presente neto del contrato en la suma de OCHENTA y CINCO MIL TRESCIENTOS DIECISIETE MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$85.317.282.642), a la fecha de suscripción de este Contrato, conforme a la postura inicial u oferta económica inicial presentada por EL CONTRATISTA. La suma indicada anteriormente será pagada en valores nominales mensuales iguales a aquellos consignados por EL CONTRATISTA en el flujo de caja mensual proyectado, que hace parte integral del presente Contrato. El pago de cada una de las mensualidades incluidas en el flujo de caja antes referido, se efectuará mediante abono en cuenta de EL CONTRATANTE, por mensualidades vencidas, dentro de los primeros cinco (5) días calendario siguientes al último día calendario del mes que se deba cancelar. Vencido este periodo dispuesto para el pago mensual, las sumas no pagadas causarán intereses a la tasa moratoria máxima legal permitida. **PARÁGRAFO:** Es entendido que la obligación de pago periódico prevista en

esta cláusula, cesará a partir del momento en que eventualmente se formalice el pago el valor de la opción de compra sobre el inmueble, en la forma prevista más adelante en este contrato.

(...)

CLAUSULA VIGESIMA TERCERA. OPCIÓN DE COMPRA: Como mecanismo adicional de incentivo para la realización del proceso que dio como resultado la suscripción del presente contrato, los Términos de Referencia previeron el establecimiento de una opción de compra de la Clínica a favor de EL CONTRATISTA, la cual se sujetará para su, ejercicio a las siguientes reglas y condiciones: 1. Valor de la Opción: La opción de compra como mecanismo de incentivo no tiene costo alguno para EL CONTRATISTA, es decir obedece a la mera liberalidad de EL CONTRATANTE Y está constituida por ende a título de incentivo gratuito; 2. Objeto material de la Opción: La opción de compra establecida tiene como único objeto de compra la CLÍNICA que por medio de este contrato se entrega a EL CONTRATISTA, por un valor que será determinable en cualquier momento de la ejecución del presente contrato, con arreglo a la fórmula de determinación del mismo que se indica en esta misma cláusula 3. Periodo de Vigencia: La opción de compra estará vigente desde el primer día hábil del dieciseisavo (16) mes de ejecución del contrato y hasta noventa (90) días calendario antes de la finalización del presente contrato. El ejercicio de la Opción de Compra, deberá ser comunicado por escrito a EL CONTRATANTE Y aquella se hará efectiva a partir del momento en que con base en las reglas establecidas en esta cláusula, se haya definido y pagado y/o convenido pagar totalmente el precio de compra. 4. Determinación del Valor y Forma de Pago de la Clínica: El valor de compra de la Clínica será el resultado de sumar al avalúo comercial actualizado de la Clínica (como activo fijo de CAPRECOM y en fecha posterior a la comunicación en la que EL CONTRATISTA comunique a EL CONTRATANTE su decisión de hacer ejercicio de la opción), según avalúo que realice una firma de evaluadores de reconocido prestigio nacional o regional, siempre que dicho avalúo resulte mayor al calculado en términos de valor futuro a una tasa anual mínima del IPC de cada año o fracción adicionado en el 2% y proporcional por fracción de año, de los dos valores el que resulte de mayor precio, más dos (2) veces el EBITDA reportado con base en los Estados Financieros de la Clínica al cierre del año inmediatamente anterior a aquél en que se pretenda hacer uso de la opción de compra otorgada. La base sobre la cual se debe aplicar la tasa (IPQ + 2%), será en cada año el valor actualizado y por fracción de año se aplicará un incremento proporcional con arreglo al periodo transcurrido del respectivo año. Establecido el valor de compra, las partes revisarán el flujo de caja efectivamente pagado por EL CONTRATISTA a CAPRECOM, durante el periodo en que se hubiere ejecutado el Contrato de Administración y Operación y lo compararán con aquél teórico que corresponda al pago de SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$600.000.000) mensuales, indexados al 3% anual, estableciendo la diferencia entre los mismos, de tal manera que en todo caso la retribución a favor de EL CONTRATANTE, se mantenga como mínimo en dicho nivel, por lo que de resultar menor el valor pagado efectivamente frente al teórico calculado en la forma indicada aquí, el Contratista cancelará la diferencia calculada a CAPRECOM, de forma previa a la celebración del Contrato de Compraventa de la Clínica. El costo del reforzamiento estructural será retribuido en la determinación del valor de la Clínica, conforme al

periodo de amortización de ésta, así como de todas las demás inversiones realizadas por EL CONTRATISTA, teniendo para ello como periodo de amortización diez (10) años, a partir de la fecha de realización de la respectiva inversión, de tal manera que su valor en libros en el momento de ejercer efectivamente la opción, será tenido como menor valor de la compra a efectuar, siempre que el valor de tales inversiones en infraestructura (reforzamiento estructural, ampliaciones, remodelaciones o construcciones) y/o equipamiento, hayan sido tenidos en cuenta dentro de los conceptos o ítems que se incluyan y desglosen en el avalúo comercial de la Clínica que haya de servir para determinar su precio de compra. El método de depreciación y/o amortización (según el caso) para establecer el valor en libros, será el de línea recta, sin menoscabo de que contablemente el Contratista haya utilizado otros métodos para el efecto. A opción del Contratista, se podrá no tener en cuenta tales inversiones, ni su valor en libros al momento de ejercer la opción de compra prevista y, entonces simplemente el valor del avalúo versará estrictamente sobre los bienes incorporados a la Clínica en el momento de su entrega para administración y operación por parte de EL CONTRATISTA. En cualquier caso, el menor valor tenido en cuenta para determinar el precio de la Clínica no podrá resultar +/- el 5% al valor que resulte de restar del costo de adquisición de los equipos o del costo de las inversiones en infraestructura, el valor pendiente de amortizar (valor de rescate). El valor o precio de compraventa de la Clínica, calculado en la forma aquí establecida, en todo caso se entiende de contado y en la fecha en que señale el Contratista en la comunicación en que informe a EL CONTRATANTE su ejercicio de la opción de compra, sin que el pago efectivo, pueda exceder de 90 días comunes, después de la fecha de la comunicación acabada de mencionar. No obstante, el Comprador (Contratista) podrá ofrecer una forma de pago diferente, siempre que el plazo para cubrir la totalidad del precio acordado, no exceda de un año; la cuota inicial resulte ser igual o superior al 60% del valor total y; sobre el saldo insoluto después de aplicado el valor de la cuota inicial o de cualquiera de los pagos periódicos establecidos, el Comprador liquide y pague a CAPRECOM una tasa de interés nominal mes vencido equivalente a la DTF más siete (7) puntos porcentuales, es decir DTF + 7% anual nominal en su equivalente mes vencido. Propuesta que será evaluada de acuerdo con la situación financiera de la empresa. En cualquier caso, el contrato de compraventa será definido y firmado en forma independiente del presente" (Subrayado fuera de texto).

A fin de atender de manera integral su solicitud, y considerando la información aportada, en primera instancia nos remitimos al 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, el cual establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

40. 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 entidad.”

(...)

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“16. 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.

2. Cuando un contrato contenga componentes de arrendamiento y componentes que no constituyen un arrendamiento, la entidad aplicará esta Norma a cada componente de arrendamiento. Por su parte, los componentes que no son un arrendamiento se reconocerán y medirán conforme a la norma que les sea aplicable. No obstante, si el valor relativo de estos componentes no es significativo respecto del valor total del contrato, a este en su conjunto le aplicarán las disposiciones de esta Norma. Los componentes de arrendamiento identificados se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma”.

En relación con la clasificación del arrendamiento la Norma en comento señala:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Con fundamento en el principio de esencia sobre forma, el párrafo 5 de la Norma de arrendamientos, preceptúa los elementos sustanciales que pueden llevar a clasificar un contrato como un arrendamiento financiero:

“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 de mercado, 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 de mercado 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 de mercado 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” (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con los elementos que tipifican, desde la esencia económica, el arrendamiento financiero, el párrafo 6 de la norma en comento establece:

“6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.” (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con el análisis anteriormente expuesto, la ADRES, consideró que el contrato analizado debía clasificarse como un arrendamiento financiero, y con posterioridad a dicha decisión, surgen las dudas en relación con el tratamiento contable de los hechos económicos asociados al contrato y, en particular, dichas inquietudes se originan en que no se logra clarificar el tratamiento que debe realizar la ADRES de las mensualidades que paga el arrendatario a dicha entidad con ocasión de la ejecución del Contrato CN-01-132-2014.

Las inquietudes planteadas en la consulta, asociadas a la decisión de la entidad de clasificar el arrendamiento del inmueble y de la explotación del mismo a través de la prestación de los servicios de salud, llevan, entre otras, a la necesidad de clarificar el tratamiento contable del inmueble y del equipamiento en inversión en el mismo y el reconocimiento de los pagos que realiza el arrendatario a través de los pagos

mensuales, si se interpreta, conforme a la Norma de arrendamientos que existe un préstamo por cobrar, bajo la figura del arrendamiento financiero.

Conforme a lo expuesto y con fundamento en el principio de Esencia sobre forma, es pertinente remitirse al 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, a fin de determinar si la ADRES mantiene el control de los activos afectos al contrato objeto de análisis. En tal sentido, a fin de considerar si se controla un activo a partir de los riesgos y beneficios significativos, se señala:

“ 6.1.1. Activos

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

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

Atendiendo los preceptos de control me remito a la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, del Marco normativo para entidades de gobierno. En esta norma se dispone:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, (...)

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros."

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

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

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la

mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario)” (Subrayado fuera de texto).

En el caso que nos ocupa, mediante el contrato objeto de análisis, la ADRES, como entidad que controla el activo y por ende actúa como entidad concedente, ha cedido al operador de la clínica el derecho de explotar los activos asociados al contrato, a fin de que el operador (quien actúa como concesionario), remunere su inversión mediante dicha explotación y reconozca una contraprestación adicional mensual a la ADRES.

En este sentido la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva del concedente prescribe:

“1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

15. Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

16. Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Cuando el plazo corresponda a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante el plazo convenido. Por su parte, cuando el plazo corresponda a un periodo variable de explotación, dado que la finalización del acuerdo de concesión depende de una variable (por ejemplo, nivel de ingresos o kilómetros recorridos), el pasivo diferido se amortizará en función de dicha variable.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En observancia del principio de contabilidad de esencia sobre forma, y con independencia de la denominación jurídica que se haya dado al contrato analizado, se concluye que no es procedente aplicar la Norma de arrendamientos (arrendamiento financiero) a los hechos económicos que se asocian y se derivan del mismo, sino que debe observarse la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, desde la esencia económica del contrato, la ADRES-URA no transfiere sustancialmente al operador y administrador de los activos, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los mismos. A partir de lo anterior, al analizar el contrato, no es procedente concluir que el mismo debe tratarse desde la

perspectiva del arrendamiento financiero, por cuanto no se dan las situaciones previstas en el párrafo 5 de la Norma de arrendamientos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Conforme a lo anterior, y bajo el mismo principio de esencia sobre forma, se observa que el contrato objeto de análisis se enmarca contablemente bajo la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Así las cosas, la ADRES-URA mantiene el control de los activos entregados para su administración y operación, actuando como entidad concedente para lo cual cede la explotación de los activos asociados al servicio de salud que se presta en la clínica, a cambio de que el operador (entidad concesionaria), realice, además de la administración y operación de los activos, la inversión necesaria para el óptimo funcionamiento, bajo la supervisión de la ADRES y, al final del plazo, todos los activos deben ser revertidos a dicha entidad, con la posibilidad de que el operador y administrador de los activos pueda concretar la compra del activo en concesión, previas condiciones y formulaciones, que tiene como referencia valores de mercado y rendimiento.

De acuerdo con lo anterior, la ADRES deberá clasificar los activos entregados en concesión, como propiedades, planta y equipo en concesión, utilizando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN, y aplicará a estos activos la Norma de propiedades, planta y equipo, en relación con su medición inicial, su medición posterior y las revelaciones a que haya lugar. Las inversiones realizadas por el operador incrementan el valor de los activos controlados por la ADRES y su contrapartida es el pasivo diferido.

En relación con los pasivos, con base en las consideraciones precedentes, de conformidad con el numeral 1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión y, en particular, teniendo en cuenta que, a través del contrato, la ADRES-URA cedió la explotación de los activos y que el operador va a remunerar su inversión (mejoras, reforzamiento estructural y demás adiciones), a través de dicha explotación, se reconocerá un pasivo diferido, con base en las inversiones realizadas por el operador. Este pasivo se amortizará de forma lineal en el plazo del acuerdo.

Para el reconocimiento y actualización del pasivo diferido, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN (por concepto de las inversiones que realiza el arrendatario) y se acreditará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones – concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. La medición posterior de los elementos de propiedades, planta y equipo en concesión se realizará conforme a la Norma de propiedades, planta y equipo, del Marco normativo para entidades de gobierno.

Por su parte, la amortización lineal del pasivo diferido se realizará, a lo largo del plazo del acuerdo, mediante un débito a la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones – concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

La contraprestación mensual que debe pagar el operador a favor de la ADRES deberá reconocerse debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

El presente concepto deroga lo definido en el concepto con radicado No 20221100062591, del 07 de octubre de 2022. Por lo anterior, y bajo el entendido que la ADRES ha tratado los hechos económicos del contrato objeto de análisis, como arrendador desde la perspectiva de la Norma de arrendamientos, se deberán hacer los ajustes necesarios, de conformidad con la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, para lo cual, una vez se realicen los ajustes y reclasificaciones, se deberán reversar los registros que no corresponden al tratamiento definido en este concepto, implementando los registros antes referidos y afectando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por concepto del impacto de los ajustes pertinentes, en relación con los períodos anteriores a 2022.

CONCEPTO No. 20231100001351 DEL 27-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes inmuebles recibidos por el Banco Inmobiliario de Floridablanca a título gratuito.

Doctora
CAROLINA ORTÍZ RÍOS
Profesional Universitario
Banco Inmobiliario de Floridablanca
Floridablanca, 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°20220010056852 del 19 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Banco Inmobiliario de Floridablanca establecimiento Público del orden Municipal, Descentralizado, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, identificado con NIT 900015871.9 con funciones de gestión territorial, vivienda de interés social, cooperación e intermediación, referente de inmuebles Municipales y espacio público, inspección control y vigilancia de arrendamientos. Cuya misión es desarrollar la política de vivienda social del Municipio de Floridablanca y la administración de los predios públicos garantizando el aprovechamiento de los mismos, así como el control de la actividad inmobiliaria, eleva de manera respetuosa la presente consulta respecto de tres bienes inmuebles los cuales se relacionan a continuación:

(...)

Los mencionados bienes han sido transferidos al BIF a título gratuito y es nuestro deseo conocer:

1. Cual considera su entidad ha de ser el valor para registrar contablemente por la correspondiente transferencia recibida en el BIF de los mencionados bienes inmuebles.
2. Cual considera su entidad ha de ser el asiento contable por la correspondiente transferencia recibida en el BIF de los mencionados bienes inmuebles”.

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 1244 del 05 de abril de 2022 “Por medio de la cual se transfiere a título gratuito la propiedad de un bien fiscal para propósitos de vivienda VIS y/o VIP”, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: El Municipio de Floridablanca identificado con el Nit, 890.205.176-8 transfiere a título gratuito a favor del Banco Inmobiliario de Floridablanca identificado con Nit 900015871-9 la propiedad de un bien fiscal para propósitos de vivienda VIS y/o VIP, que se identifica así: GLOBO 1 con área de 40.153,15 m2, con matrícula inmobiliaria 300-357366 y GLOBO 2 con un área de 101.935 m2 con matrícula inmobiliaria número 300-357367; (...).

ARTÍCULO SEGUNDO: DESTINACIÓN DE LOS PREDIOS. El banco Inmobiliario de Floridablanca destinara los predios transferidos adelantar proyectos de vivienda VIS y/o VIP y sus actuaciones estarán enmarcadas en las normativas vigentes contenidas en el Plan de ordenamiento territorial acuerdo 035 de 2018 POT2G.

(...)

ARTÍCULO SEXTO ENTREGA DEL INMUEBLE: dentro de los 30 días hábiles siguientes a la inscripción del presente acto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bucaramanga, el Municipio de Floridablanca hará la entrega material y efectiva del inmueble al Banco Inmobiliario de Floridablanca para lo cual suscribirá el acta correspondiente. (...) (Subrayado fuera de texto)”.

Ahora bien, respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en

el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

14. 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.

(...)

18. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA de la siguiente manera: "Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos a precios de mercado o de no mercado o distribuidos en forma gratuita y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento". Además, establece que se debita con "El valor de los bienes recibidos en una transacción sin contraprestación" y se acredita con "El costo de las mercancías vendidas a precios de mercado o de no mercado o distribuidas en forma gratuita".

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno establece que se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. Adicionalmente, la Norma de Inventarios determina que se reconocerán como tal los activos que se encuentren en proceso de transformación y los producidos que se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación.

Ahora bien, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala que esta denominación corresponde a los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Estos ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

De conformidad con lo anterior y de acuerdo con la Resolución 1244 del 05 de abril de 2022 "Por medio de la cual se transfiere a título gratuito la propiedad de un bien fiscal para propósitos de vivienda VIS y/o VIP", en la transferencia a título gratuito del bien al Banco Inmobiliario de Floridablanca solo se le imponen restricciones sobre el uso del bien entregado, por lo tanto, la entidad reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del bien.

Así las cosas, el Banco Inmobiliario de Floridablanca cuando tenga el control del bien transferido, y debido a que la destinación corresponde a proyectos de vivienda que luego serán entregados o vendidos en el curso normal de la operación de la entidad, esta reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En lo concerniente al valor por el cual deberá medirse la transferencia del bien recibido a título gratuito, esta medición corresponde al valor del mercado del bien recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Ahora bien, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, la transferencia del bien se medirá por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que lo entrega.

CONCEPTO No. 20231120001951 DEL 03-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Beneficios a los empleados Ingresos de transacciones sin contraprestación Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los beneficios a los empleados del personal recibido en comisión de la Policía Nacional. Reconocimiento de bienes recibidos sin contraprestación.

Capitán de Navío
RAMIRO ALFREDO RODRÍGUEZ RUGE
Jefe División Financiera
Universidad Militar Nueva Granada
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° 20220010055702 del 7 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“De manera atenta, me dirijo a su despacho con el propósito de: solicitar concepto sobre el tratamiento o procedimiento contable a aplicar por parte de la Universidad Militar Nueva Granada, institución de educación superior de carácter público con régimen orgánico especial e Identificada con el código 821700000 en los siguientes casos o eventos:

1 .La Dirección Administrativa y Financiera de la Policía Nacional (DIRAF) envía en comisión personal para apoyar la estructura administrativa de la Oficina de Protección del Patrimonio de esta cada de estudios conforme lo establece la Resolución 3478 del 3 de octubre de 2016, la cual define los lineamientos bajo los cuales se rige dicho personal a nivel administrativo y, las Resoluciones 0637 del 26 de julio de 2022 y 0672 del 29 de julio de 2022 por medio de las cuales se autoriza unos incentivos en educación en desarrollo de programas sociales y convenios para el periodo académico 2022-2.

Conforme los lineamientos definidos en la Resolución 525 de 2016 y sus modificatorias emitida por la Contaduría General de la nación (CGN), la cual señala entre otros aspectos, lo siguiente:

1. CONTEXTO

(...)

Los hechos económicos que se incorporan en los estados financieros mediante el proceso contable deben estar documentados, de esta forma, los gestores públicos dejan constancia sobre las operaciones que se han registrado en el transcurso del periodo contable, respaldando de manera objetiva la gestión administrativa y el cumplimiento de las disposiciones legales que la regulan y, con ello, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. Al dejar documentados los hechos económicos, también se crean las condiciones necesarias para que se pueda verificar la información financiera. ...

(...)' (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, se resalta que el proceso contable de la Universidad se encuentra soportado en la Resolución Rectoral 5030 del 21 de diciembre de 2017, por medio de la cual se adoptó el Manual de Políticas Contables de la Universidad, el cual entre otros aspectos señala:

'2. ORGANIZACIÓN Y PROCESO CONTABLE

2. 1 GESTION CONTABLE POR PROCESOS

La información financiera y contable es producto del procesamiento e interpretación de hechos e información que se interrelacionan con todas las áreas de la Universidad.

(...)

La razonabilidad y calidad de la información financiera es responsabilidad institucional. Los Vicerrectores, Decanos, docentes, directores de programa y coordinadores o jefes de las dependencias misionales y de apoyo, así como los supervisores de los contratos y/o convenios son responsables por la radicación oportuna en la División Financiera de la información y de los soportes que afecten los estados financieros de la: Universidad, previa verificación de la idoneidad y veracidad de los mismos ...

2.1.2 Coordinación entre las diferentes dependencias

(...)

El Proceso contable de la Universidad esta interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual en virtud de Universidad que se relacionan con la contabilidad como proceso cliente, tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, en el tiempo oportuno y con las características necesarias, de tal modo que estos insumos sean canalizados y procesados adecuadamente.' (Subrayado fuera del texto)

De forma particular, en aras de subsanar las diferencias que se presentan, a nivel de operaciones reciprocas con dicha entidad, se les informó que el 95% de los valores reportados estaban asociados a servicios de educación y el otro 5% a personal de apoyo

que colocan a disposición de la Universidad, los cuales no son reportados como operaciones recíprocas por parte de la Universidad atendiendo a los conceptos emitidos la Contaduría General de la Nación con los números 20183000032681 del 22 de junio de 2018 y 2018300034981 del 16 de julio de 2018 a la Universidad Nacional de Colombia en el contexto de los Marcos Normativos contables expedidos por dicho ente de regulación y los lineamientos del Manual de Finanzas Públicas que establecen:

'... los servicios de educación, salud y seguridad social en general, son prestados por una sola entidad al beneficiario final (Persona natural), lo que a su vez configura gasto público social en la entidad que contrata estos servicios para sus afiliados o empleados; por lo anterior, las relaciones contables entre las entidades participes de estos servicios no deben considerarse Operaciones recíprocas entre ellas'. (Subrayado fuera de texto)

(...)

Atendiendo lo anterior, nos remitieron los conceptos emitidos la Contaduría General de la Nación con los números 20221100011221 del 7 de marzo de 2022 y 20221100023661 del 25 de abril de 2022 respectivamente, a través de la cual específica el tratamiento contable para el reconocimiento de las transferencias en especie sin contraprestación, no obstante, se precisa que, los mismos no han sido reportados ni informados a la División Financiera, están siendo cobijados con los convenios y programas sociales suscritos entre las partes, los cuales redundan en incentivos a nivel académico y no se cuentan con los documentos fuente que soporten su incorporación en los estados financieros de la Universidad que garanticen el cumplimiento de las características cualitativas de la información financiera.

2. La Universidad recibió del Departamento Administrativo de la Presidencia (DAPRE) unos elementos de cómputo solicitados por la Universidad mediante oficio de fecha 12 de julio de 2020 que hacen parte de la Resolución 0305 del 08 de junio de 2020 y la Resolución 0309 del 10 de junio de 2020 respectivamente, mediante acta de entrega de los bienes a título de enajenación gratuita suscrita por los delegados del DAPRE Y de la UMNG respectivamente, no obstante dichos elementos no se han reconocido a nivel contable dado que no se ha dado aplicación por parte de los funcionarios que recibieron los elementos de los procedimientos establecidos para la recepción/traslado de elementos en calidad de donación y con los soportes que respalden la operación (Entrada de Almacén/Salida de Almacén y afines) ni se ha informado a la División Financiera sobre los trámites adelantados para su subsanación.

Así mismo, se precisa que dichos bienes tienen un costo menos a un salario mínimo legal vigente y conforme la política establecida no son objeto de reconocimiento como un elemento de propiedades, planta y equipo, la destinación final de los mismo es para apoyar el programa Granadinos Conectados, y facilitar la conexión a los servicios virtuales en tiempo de pandemia de estudiantes de bajos recursos.

Dado lo anterior, solicitamos su orientación sobre los tratamientos contables a aplicar, (...)"

En mesa de trabajo realizada con la Universidad Militar Nueva Granada el 30 de enero de 2023, con el fin de aclarar la solicitud, la Universidad indica que recibe empleados en comisión suministrados por parte de la Policía Nacional, los cuales prestan apoyo. A partir del año 2022 la Policía empezó hacer llegar a la universidad información sobre valores relacionados con las prestaciones sociales de los funcionarios que apoyan a la Universidad, para el reporte de operaciones recíprocas. La Universidad no ha reconocido estos valores en su información financiera; por lo tanto, requieren que se les precise si ellos deben reconocer los valores por el personal en comisión informados por la Policía como ingreso y también como gasto.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 331 de 2022, establecen:

"CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

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

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

1.3. Transferencias

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

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

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

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

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

El Concepto CGN N° 20221100011221 del 7 de marzo de 2022, dirigido al Ministerio de Defensa Nacional, concluyó:

"Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, que para cuya cancelación, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. 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 entidad y sus empleados; o requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

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 otra parte, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba una entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los que se incluyen aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. En este sentido, si la entidad 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 transferencias sin contraprestación".

CONCLUSIONES

Pregunta 1

De conformidad con los antecedentes y las consideraciones expuestas, es necesario indicar que la Norma de Beneficios a los empleados señala que la entidad deberá reconocerlos como tal cuando esta tenga la obligación de retribuir al empleado por los servicios prestados, es decir, que debido a que la entidad no tiene la obligación legal de desprenderse de beneficios económicos para cancelar los beneficios a los empleados, no deberá reconocer el pasivo ni el gasto por este concepto.

En línea con lo anterior, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala que los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerá como como ingresos de transacciones sin contraprestación.

En ese sentido, los servicios prestados por los empleados en comisión que recibe la Universidad por parte de la Policía Nacional, sin entregar nada a cambio, no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación.

Por lo anterior, dado que los gastos del personal en comisión no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, no habrá operaciones recíprocas a conciliar.

Pregunta 2.

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. Y al ser la entidad la que conoce directamente del hecho económico y de los documentos con que cuenta, es esta la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de tales hechos, garantizando que el mismo sea susceptible a la verificación y comprobación.

En referencia con los elementos de los estados financieros, se reconocen como activos los recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Ahora bien, en cuanto a los ingresos, los ingresos de transacciones sin contraprestación corresponden a recursos que recibe la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, incluidos aquellos recursos que se reciben de otras entidades públicas.

Respecto a los bienes recibidos del Departamento Administrativo de la Presidencia (DAPRE), es la Universidad la obligada a determinar si estos bienes satisfacen o no la definición de activo; así, su reconocimiento en los estados financieros estará sujeto al momento en el cual la entidad tiene el control y asume los riesgos y beneficios asociados

a los bienes, con independencia de los procesos administrativos asociados a su recepción.

No obstante, si los bienes cumplen con la definición de activo, pero por su materialidad no son objeto de reconocimiento en los estados financieros de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100002171 DEL 07-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el registro contable del bien inmueble, teniendo en cuenta que el valor del bien en escritura pública es superior al valor del avalúo.

Doctora
FABIOLA RUBIANO LÓPEZ
Contadora General
Defensa Civil Colombiana
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°20220010057872 del 27 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Siendo nuestra entidad un Establecimiento Público del orden nacional, con cobertura nacional y con el fin de atender nuestra misionalidad en todos los rincones del país, debemos contar con los medios de infraestructura adecuados para almacenar y disponer de equipos y herramientas para brindar la primera respuesta en tiempos de emergencia o desastre.

Es por ello, que durante los últimos años ha volcado todos sus esfuerzos económicos en fortalecer la capacidad operativa de la entidad para brindar una respuesta acertada, oportuna e íntegra al momento de brindar la mano a quien lo necesita, y dentro de esas metas, es fortalecer la infraestructura que se usa como sedes en las diferentes capitales del país.

Como consecuencia de lo anterior, para la vigencia 2022, la entidad adquirió un bien inmueble para ser usado como sede administrativa y operativa para la Dirección Seccional Bogotá, la cual se encuentra REGISTRADA CON MATRÍCULA INMOBILIARIA No. 50C-102158, CÉDULA CATASTRAL AAA0056NLDE UBICADO EN LA KR 56 B # 70C16 DE LA CIUDAD DE BOGOTÁ D.C., y en la escritura pública el bien quedó registrado como se describe a continuación: "UNA CASA DE HABITACIÓN JUNTO CON EL LOTE DE TERRENO SOBRE EL CUAL SE HALLA EDIFICADA CON ÁREA DE 382,25 VARAS CUADRADAS MARCADO COMO SE DIJO, COMPRENDIDO DENTRO DE LOS SIGUIENTES

LINDEROS: (...)" . Es preciso, señalar que dentro de la misma escritura, no se encuentra desglosado el detalle de los costos correspondientes para terreno y para edificación.

Bajo este escenario y una vez revisado los procedimientos contables para el ingreso a los inventarios fiscales de la entidad, tal y como lo manifiesta la Jefe del Grupo del Almacén, no es viable efectuar el ingreso a los inventarios para la presente vigencia.

Es de anotar que una vez recibida la factura electrónica enviada por parte de los PROMITENTES VENDEDORES, la entidad adelantó los trámites de pago respectivos, con los soportes allegados para tal fin, como Escritura Pública, recibido a satisfacción por parte del supervisor del contrato y la factura electrónica, quedando así, pendiente el ingreso del bien a los inventarios fiscales de la entidad.

En atención a las consideraciones expuestas, la entidad eleva consulta a la Contaduría General de la Nación, sobre ¿cuál es el tratamiento contable para el registro del bien inmueble en los inventarios fiscales de la entidad?

De otra parte, se solicita orientación a la Contaduría General de la Nación, sobre las implicaciones y afectación contable en el registro, teniendo en cuenta que el valor del bien en escritura pública es superior al valor del avalúo comercial.

Como soporte se remite los documentos:

1. Copia de la Escritura Pública.
2. Copia del avalúo comercial, que se efectuó de la adquisición del bien".

Mediante llamada telefónica realizada a la doctora Fabiola Rubiano López contadora de la Defensa Civil Colombiana, precisó que el inmueble lo compró la entidad de contado como casa habitacional y como bodega, y además, que no se va a vender porque lo van a utilizar como sede administrativa y operativa para la Dirección Seccional Bogotá.

CONSIDERACIONES

Por medio de la Escritura Pública N°1.465 del 22 de noviembre de 2022 de la Notaría Sexta del Círculo de Bogotá D.C., la Defensa Civil Colombiana adquiere un bien inmueble con matrícula inmobiliaria N°50C-102158 por valor de \$1.750.000.000.

De otra parte, según Avalúo N°0095 del 26 de septiembre de 2022 el valor del avalúo comercial del inmueble ubicado en la carrera 56b N°70c-16 Barrio San Fernando con matrícula inmobiliaria N°50C-102158 es de \$1.617.567.122.

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

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican:

"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.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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 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 entidad.

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. 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.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

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

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

9. Fuentes internas de información:

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, la entidad debe evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo tanto, la entidad debió reconocer el bien inmueble en la información financiera cuando adquirió el control por el costo de adquisición como se indica en la Norma de Propiedades, planta y equipo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ahora bien, después del reconocimiento y medición inicial, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, los avalúos que se realicen con posterioridad al reconocimiento del bien se registrarán en la contabilidad con ocasión de la comprobación y medición del deterioro, cuando se hayan detectado indicios de deterioro como es señalado en las consideraciones.

En consecuencia y con relación a su consulta sobre la afectación contable del registro respecto del avalúo realizado el 26 de septiembre de 2022, es de precisar que este avalúo se realizó antes de la adquisición del bien inmueble (entendiendo que la fecha en que la entidad tuvo el control es la fecha en que adquiere legalmente el bien), por lo cual no procede ningún registro contable.

CONCEPTO No. 20231100002631 DEL 14-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de tiquetes aéreos pagados y no volados pendientes de reembolsar a la entidad.

Doctora
 INGRY PAOLA SOCHA ORTÍZ
 Coordinadora del Grupo Interno de Trabajo Financiero
 Instituto Nacional para Sordos
 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°20230010000062 del 02 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Entidad el 3 de febrero de 2020 suscribió la orden de compra 44770 por valor de \$293.387.983 con la empresa Viaja por el Mundo Web Nickisix 260 S.A.S. El objeto del contrato fue ‘Suministros de tiquetes aéreos para el cumplimiento de la gestión institucional del INSOR’.

En la ejecución del contrato se realizaron los siguientes pagos:

Fecha	Concepto	Valor	Saldo del Contrato	% Ejecución
06-04-2020	Primer Pago	\$17.908.229	\$275.479.754	6%
06-05-2020	Segundo Pago	\$7.424.571	\$268.055.183	9%

Los tiquetes facturados y pagados en los dos pagos relacionados correspondían a los solicitados a la empresa Viaja por el Mundo Web Nickisix 260 S.A.S., los cuales en atención a las especificaciones técnicas del contrato se debían pagar una vez solicitada su emisión. En caso de que aplicase solicitud de reembolso por cancelación y cambio de Tiquetes Aéreos, esta gestión debía realizarse ante la Aerolíneas y se especificaba que la Tarifa Administrativa no es reembolsable en los casos de cambios y cancelaciones de Tiquetes Aéreos. Por lo anterior, con la recepción de las facturas las cuales debían pagarse acorde a las condiciones del contrato, se afectó contablemente la cuenta de gasto 511123001 Comunicaciones y transporte.

Ahora bien, con la inesperada declaratoria de emergencia sanitaria decretada por el Gobierno Nacional a causa de la pandemia del COVID -19 y las medidas adoptadas

mediante el Decreto 457 del 22 de marzo de 2020 y posteriores, a través del cual se ordena el aislamiento preventivo obligatorio de todas las personas habitantes del territorio nacional a partir del día 25 de marzo de 2020, algunos de los tiquetes expedidos y ya pagados, no fueron volados y el valor de los mismos ascendió a \$4.974.825, tal como se detalla a continuación:

(...)

De lo anterior y después de varias gestiones administrativas con la empresa Viaja por el Mundo Web Nickisix 260 S.A.S., se logró el reintegro de \$2.258.221 el día 14 de julio de 2022, acorde al siguiente detalle:

(...)

Para la aplicación del reintegro se afectó contablemente la cuenta 480826001 recuperaciones por valor de \$2.258.221. De esta manera el saldo pendiente por reintegrar de tiquetes pagados y no volados corresponde a \$2.716.604:

(...)

Actualmente se está suscribiendo el acta de liquidación del contrato, por lo cual en compensación de los recursos pendientes de reintegrar de tiquetes no volados cuyo saldo por \$2.716.604, se contempla la recepción de unos bienes consumibles equivalentes a tarjetas UATP como compensación por parte de la aerolínea.

Para mayor comprensión de la definición de la tarjeta Avianca UATP, se informa lo indicado por la aerolínea Avianca:

La Tarjeta Avianca UATP es un producto que hemos creado en reemplazo al Bono Avianca. Es una tarjeta virtual precargada con el valor aplicable del tiquete no utilizado. La tarjeta Avianca UATP podrá ser usada, tal y como lo harías con una tarjeta débito, para comprar tiquetes aéreos y/o servicios adicionales, a través de nuestra página web, puntos de venta Avianca o tu agencia de viajes preferida.

¿Quiénes recibirán la Tarjeta Avianca UATP?.

- Los clientes que no pudieron utilizar su tiquete / Bono Avianca durante el tiempo del COVID-19 (tiquetes emitidos antes del 31 de agosto del 2020 con fecha de vuelo del 04 de marzo del 2020 al 31 de octubre del 2020).
- Todos los clientes que soliciten el reembolso de tiquetes emitidos en Colombia durante el estado de emergencia sanitaria, más un año adicional. Para tiquetes emitidos antes el 31 de agosto 2020, con fechas de viaje entre el 4 de marzo del 2020 y el 31 de octubre del 2020, se acreditará el monto del tiquete no volado, mientras que el monto por acreditar para tiquetes fuera de ese periodo estará sujeto a las reglas tarifarias correspondientes.

- La Tarjeta Avianca UATP resultante de tiquetes emitidos en Colombia tendrá vigencia para canjearse hasta diciembre de 2024.

Ante ese hecho económico que implico erogación de recursos en 2020 para el pago de las facturas en las cuales se incluyeron los tiquetes no volados y la recepción en 2022 de bienes consumibles equivalen a tarjetas de compensación Tarjeta Avianca UATP, se solicita aclarar lo siguiente:

1. Una vez el beneficiario de la Tarjeta Avianca UATP (pasajero/funcionario a quien se expidió el tiquete) la reciba y la endose al INSOR, que registro contable procede?:
 - a. El registro débito al tratarse de un bien consumible con la recepción de la tarjeta UATP, a que cuenta del activo corresponde y cuál sería la contrapartida del crédito?
 - b. O si en la medida que se vayan utilizando los beneficios de la tarjeta UATP (debidamente endosada al INSOR) se debe ir reconociendo al débito un menor valor de la cuenta de gasto 511123001 Comunicaciones y transporte de esta vigencia y el crédito a la cuenta 480826 Recuperaciones (Dado que se origina con un gasto asumido en 2020).” (Subrayado fuera de texto)

Mediante, llamada telefónica realizada a la doctora Ingry Paola Socha Ortíz Coordinadora del Grupo Interno de Trabajo Financiero del Instituto Nacional para Sordos expresó que los tiquetes aéreos fueron entregados a los contratistas de la entidad para llevar a cabo el cumplimiento de la misión de la entidad.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

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

(...)” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por lo anterior, y en relación a los hechos económicos descritos en la consulta donde informa que actualmente se está suscribiendo el acta de liquidación del contrato y se contempla la entrega por parte de la aerolínea de unas tarjetas consumibles como reembolso por los tiquetes pagados y que no pudieron usarse durante el estado de emergencia sanitaria, cuando el Instituto reciba las tarjetas consumibles UATP reconocerá el hecho mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En la medida en que el instituto haga uso de las tarjetas consumibles, la UATP debitará el gasto respectivo y acreditará la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO No. 2023110002861 DEL 15-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por pagar

Señores
JEFATURA DE CONTABILIDAD
Federación Nacional de Departamentos
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° 20230010001322 del 11 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se solicita concepto respecto a la depuración de cuentas por pagar derivadas de negocios jurídicos suscritos por la Federación Nacional de Departamentos en vigencias anteriores, esto es, desde el 2018 hasta el 2021, y adicionalmente solicitan se les indique, cuál o cuáles serían los soportes o herramientas idóneas y necesarias, a efectos de realizar el correspondiente proceso de retiro de las referidas cuentas.

CONSIDERACIONES

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

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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.

(...)

3.5. Baja en cuentas

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

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

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la empresa aplicará la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones” (Subrayado fuera de texto).

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

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

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

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

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece, 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 matriculas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nominas, 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 las consideraciones expuestas, 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; y habrá lugar a realizar su baja en cuentas, total o parcialmente, cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica, como, entre otras: i) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio; ii) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro; y iii) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

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 virtud de lo anterior, si se cumple alguno de los requisitos para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar derivadas de negocios jurídicos suscritos por la Federación Nacional de Departamentos de que trata su consulta, se deberá proceder a realizar tal baja en cuentas con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las operaciones realizadas por las entidades deben estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada por estas 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.

Dicha norma establece respecto a los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, que 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 cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

También señala, tratándose de soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, que estos deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; y el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

Así las cosas, respecto a su inquietud sobre los soportes necesarios para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar, es preciso señalar que la CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las diferentes entidades, por cuanto ello corresponde establecerlo a cada una atendiendo a la naturaleza del respectivo hecho económico y a los criterios generales establecidos por esta entidad señalados anteriormente.

CONCEPTO No. 20231100002931 DEL 15-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de un servicio prestado el último mes del año

Doctora
MYRIAM PILAR MANCERA BELTRÁN
Contadora Pública
Tunja, 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° 20230010001102 del 10 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) por favor me expliquen como debo registrar contable mente lo correspondiente a una reserva presupuestal del contrato de servicio profesionales como contadora pública que vengo desempeñando desde el mes de enero y termina el 31 de diciembre de 2022, la contraloría Municipal de Tunja, en capacitación del mes de noviembre explica que el mes de diciembre del contrato en mención debe efectuar reserva presupuestal. Donde según lo entendido en la materia, el contrato está establecido desde enero y termina en diciembre, por esta razón no me parece que debe quedar en reserva ya que de acuerdo a mis conocimientos las reservas se realizan cuando no se ha prestado el servicio a suministro y este contrato viene ejecutándose desde enero hasta 31 de diciembre. Por esta razón el gasto debe quedar causado contablemente en la vigencia del 2022 y no en la vigencia 2023. Agradezco me aclaren la duda al respecto de cómo debe quedar contabilizado el mes de diciembre que el último pago”.

CONSIDERACIONES

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

“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).

(...)

6.1.2. Pasivos

(...)

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

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, señalan:

"3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento.

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

CONCLUSIONES

Es importante indicar que, de acuerdo con el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 (el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa), la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación, lo cual implica que se le dará respuesta a su inquietud desde de la normativa contable y no presupuestal.

Por lo anterior, de conformidad con el principio de Devengo, establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Asimismo, el mencionado Marco Conceptual define los pasivos como una obligación presente de origen legal, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. Adicionalmente, la Norma de cuentas por pagar establece que se reconocerán en esta categoría del pasivo las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o equivalentes al efectivo, por el valor de la transacción.

En consecuencia, en cumplimiento del principio del Devengo y de la Norma de Cuentas por pagar, el reconocimiento del gasto deberá realizarse en el periodo en que la entidad recibió el servicio prestado y por ende surge la obligación de efectuar el pago, es decir, si la entidad recibió el servicio profesional como contadora pública en el mes de diciembre, este deberá reconocerse en dicho mes afectando el gasto y el pasivo.

CONCEPTO No. 20231100003191 DEL 22-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Los bienes dados de baja en la información financiera del municipio no son activos de la entidad.

Doctor
CIRO MENESES YELA

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°20230010004622 del 30 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) con el fin de realizar consulta conceptual como respuesta a la pregunta que procederé a formular previa exposición de las siguientes consideraciones de contexto:

1. Un municipio de 6ta categoría, en función de las disposiciones contenidas en el Artículo 2.2.1.2.2.1.1. y siguientes del Decreto 1082 de 2015 respecto a la procedibilidad y aplicación de procedimiento para la enajenación baja de bienes, creó mediante Acto Administrativo Motivado el Comité Evaluador de Baja de bienes muebles del municipio.

2. En cesión del referido Comité se expusieron los argumentos de carácter técnico, contable y económico de un lote de bienes muebles, de los cuales se concluyó que, por su avanzado deterioro y desmantelamiento, ya no son útiles para el cumplimiento de las finalidades de la entidad, representan una carga económica para el municipio, y el costo de habilitarlos, sumado al valor proyectado de su mantenimiento preventivo y correctivo a un año, sería demasiado alto.

3. En consecuencia, con lo anterior, el Comité de Bajas de la Entidad decidió dar de baja los bienes expuestos y se recomendó al Alcalde adelantar cualquiera de las alternativas para el manejo posterior a la baja de los bienes a saber: Destrucción, desmantelamiento, donación a título gratuito a entidades públicas, enajenación a título oneroso, permuta, etc.

4. Como consecuencia de la decisión del Comité de Bajas, el Alcalde emitió el respectivo Acto Administrativo mediante el cual se formaliza la baja de los bienes relacionados y ordena que los mismos sean retirados de los estados financieros.

5. Estos bienes, una vez dados de baja y retirados del inventario y estados financieros, salen formalmente de la relación contable y del patrimonio de la entidad, y por ende se considera que dejan de ser activos del Municipio para ser tratados a Cuenta Representativa cuyo destino final no incide negativamente en los estados financieros de la entidad.

6. El Alcalde del municipio ha considerado cada una de las alternativas y sus respectivas consecuencias del siguiente modo:

a. Destrucción: Representaría un costo al municipio y se desaprovecharían las partes de los bienes susceptibles de ser utilizadas por lo que el beneficio al municipio sería nulo.

b. Desmantelamiento: Representaría un costo significativo para el municipio, y habría que prever un lugar adecuado para las piezas resultantes, pudiendo usarlas como repuestos o ponerlas en venta por lo que el beneficio al municipio sería mínimo.

c. Enajenación a título gratuito: Representaría un costo al municipio, siendo previsible por el estado de obsolescencia de los bienes, su condición jurídica y tributaria, que no se obtengan ofertas, salvo aquellas que se alleguen con la intención de dar en venta dichos bienes una vez sean recibidos, ello implicaría eventuales reprocesos que ahondarían el desgaste administrativo de la Entidad.

d. Enajenación a título oneroso: Representaría un costo mínimo al Municipio. Su eventual venta, al margen del destino que el comprador de a los bienes, le significaría un ingreso considerable al presupuesto del Municipio.

e. Permuta: Significaría un costo mínimo al Municipio, sin embargo, dado el estado de obsolescencia de los bienes, es previsible la ausencia de ofertas de permuta posible, llevando a reprocesos a la entidad.

De lo anterior, el Alcalde municipal estima que los bienes ya no ostentan la condición de activos contables, y que la alternativa más viable para la entidad podría ser la enajenación de los bienes dados de baja a título oneroso. Sin embargo, asalta la siguiente duda:

¿El alcalde necesita autorización del Concejo Municipal de enajenación de bienes que ya han sido dados de baja, y retirarlos de los inventarios y estados financieros?

¿Los bienes dados de baja, y retirados del inventario contable del municipio se siguen considerando activos? ¿Por qué si, o porque no?"

Mediante radicado N°20222060641252 del 09 de diciembre de 2022, la Función Pública traslado el siguiente interrogante de la consulta del doctor Ciro Meneses Yela: "¿Los bienes dados de baja, y retirados del inventario contable del municipio se siguen considerando activos? ¿Por qué si, o por qué no?"

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021 indican:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

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". (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Cuando una partida deja de cumplir las condiciones esenciales para su reconocimiento como activo de la entidad, señaladas en el Marco Conceptual, deberá darse de baja en cuentas. Ahora bien, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que se dará de baja un elemento de Propiedades, planta y equipo cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo se retirarán de la información financiera cuando:

i) Fruto de su disposición, se ceda el control y transfieran sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo; o

ii) No se espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico futuro.

En consecuencia, los activos clasificados como propiedades, planta y equipo que se hayan dado de baja en la información financiera del municipio es porque dejaron de cumplir con i) la definición de activo del Marco Conceptual y ii) los criterios de reconocimiento de la Norma de Propiedades, planta y equipo señaladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Este hecho es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple 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, ya que un

registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

CONCEPTO No. 20231100004391 DEL 24-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del impuesto de alumbrado público Reconocimiento contable de los hechos económicos que surgen de la firma de un contrato de concesión, y un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos constituido con los recursos del impuesto de alumbrado público.

Doctor
JORGE URIBE
Municipio de Quinchía
Quinchía, Risaralda

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° 20230010002072 del 16 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Nos permitimos solicitar muy respetuosamente orientación sobre el tratamiento contable en los registros que genera el Contrato de concesión N° 001 de 2017, cuyo objeto es la operación, organización, repotenciación, administración, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema del alumbrado público en el Municipio de Quinchia.

Preguntas

1. El Municipio de Quinchia de acuerdo a las características específicas del contrato de concesión debe contabilizar los ingresos por concepto del impuesto de Alumbrado público y así mismo contabilizar los gastos de operación, administración, mantenimiento, comisión de la fiducia, gastos financieros, rendimientos financieros. etc?

2. Teniendo en cuenta que el concesionario tiene a su nombre la fiducia creada, donde la empresa electrificadora que opera en el Municipio, transfiere los ingresos generados por concepto del impuesto de alumbrado público, el Municipio debe llevar el saldo y control de los recursos administrados en la fiducia?
3. Con respecto al valor de la inversión que descuenta el concesionario cada mes, ¿qué cuentas contables se deben afectar?
4. Teniendo en cuenta que el concesionario desde el inicio de la concesión, factura y descuenta el valor de la inversión, sin este haberla entregado al Municipio, se debe reconocer el pasivo diferido?
5. Teniendo en cuenta que el Municipio desde el inicio de la concesión, ¿no ha reconocido los ingresos, gastos y valor de la infraestructura, que cuentas contables se deben afectar?"

Mediante llamada telefónica, el doctor César Augusto Maldonado Gómez, contratista de la Alcaldía Municipal de Quinchía, indica que la inversión efectuada por el concesionario es por concepto de adquisición de luminarias, la cual es pagada con los recursos transferidos a la sociedad fiduciaria.

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, expresa:

"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 943 de 2018, por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público, señala:

“ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así:

‘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).

El Acuerdo 003 de 2017, por medio del cual se dictan nuevas disposiciones sobre el impuesto de alumbrado público para el municipio de Quinchía, se deroga el Acuerdo N° 007 del 30 de agosto de 2013 y se modifica el capítulo VIII, artículos 169 a 177 del Acuerdo N° 013 de diciembre 30 de 2013, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO SEGUNDO: (...). El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público.

(...)

ARTÍCULO QUINTO: DEFINICIÓN DEL IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO: Es un impuesto al servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre

circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio. El cobro del impuesto de alumbrado público está dirigido a atender las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público.

(...)

ARTÍCULO OCTAVO: SUJETO ACTIVO: El municipio de Quinchía es el sujeto activo del Impuesto de Alumbrado Público que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO: RECAUDO: El recaudo mensual del impuesto de alumbrado público se realizará a través de la facturación del servicio público domiciliario de energía.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO SEGUNDO: DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS: Los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público serán destinados a cubrir las actividades de suministro de energía, administración, operación, mantenimiento, modernización y reposición del sistema de alumbrado público; facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público, así como los programas de expansión, incluyendo el alumbrado de las vías que se encuentren dentro del perímetro urbano y rural del municipio.

ARTÍCULO DÉCIMO TERCERO: AUTORIZACIONES: Autorizar al señor Alcalde Municipal hasta el treinta y uno (31) de diciembre del año dos mil diecisiete (2017), para que previo el lleno de los requisitos de licitación pública, contrate por el sistema de concesión, el suministro, mantenimiento, expansión y operación de la infraestructura del servicio de alumbrado público, incluyendo el suministro e instalación de luminarias y accesorios e incorporar los avances tecnológicos para la repotenciación y expansión del sistema, con personas naturales o jurídicas que acrediten idoneidad, experiencia y solidez económica en la realización de dichas labores, para lo cual podrá pignorar el 100% de los ingresos proyectados del impuesto de alumbrado público, como garantía de la financiación de las inversiones necesarias, conforme con las normas y disposiciones legales vigentes, y para que contrate encargo fiduciario destinado al manejo de los recursos del servicio de Alumbrado Público.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO SEXTO: La infraestructura existente y futura de los servicios de alumbrado público instalada en el área de la jurisdicción del municipio, es y será de propiedad del municipio de Quinchía-Risaralda” (Subrayado fuera de texto).

El contrato de concesión 001 de 2017, suscrito entre el municipio de Quinchía y Geprocol S.A.S, establece lo siguiente:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO CONTRATO: El objeto del presente contrato estatal es entregar por el sistema de concesión LA OPERACIÓN, ORGANIZACIÓN, REPOTENCIACION, MODERNIZACION, EXPANSION, MANTENIMIENTO Y PRESTACIÓN INTEGRAL DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO EN EL MUNICIPIO DE QUINCHIA, por el termino de 20 años, contados a partir de la firma del acta de iniciación, de conformidad con los requisitos y condiciones establecidas en los pliegos y la propuesta presentada por el CONCESIONARIO. (...). El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público. (...). - ALCANCE DEL OBJETO A CONTRATAR CON SUS ESPECIFICACIONES. (...). Las actividades que comprende el servicio de alumbrado público, están claramente establecidas en la Resolución CREG 123 de 2011, capítulo I ‘Definiciones y criterios generales’; adicionalmente el Decreto 2424 de 2006 en su artículo segundo relaciona las citadas actividades: • Suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público; • Administración, Operación y Mantenimiento; • Inversión del sistema de alumbrado público; • A su vez la actividad de inversión, comprende las siguientes actividades; • Expansión de la infraestructura propia del sistema, • Modernización por efectos de la Ley 697 de 2001, mediante la cual se fomenta el uso racional y eficiente de la energía, • La reposición de activos cuando esta aumenta significativamente la vida útil del activo, • La instalación de los equipos de medición de energía eléctrica, con los respectivos accesorios para ello; • El servicio de alumbrado público para su prestación comprende los siguientes componentes: (...). Repotenciación o modernización: Reducción de los costos de operación, con la incorporación de los avances tecnológicos que permitan hacer uso racional de la energía eléctrica, sustituyendo la totalidad de las luminarias incandescentes, mixtas y de mercurio, por luminarias de vapor sodio de alta presión o luminarias LED. Expansión: De la infraestructura en áreas urbana y rural del Municipio donde se requiere el servicio. Suministro e instalación: Proveer e instalar los materiales y equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público. Reversión: Devolución al municipio de los bienes adscritos al servicio de alumbrado Público, al finalizar el término del contrato de Concesión. (...). Flujo de caja: El flujo de caja contractual se considera como la directriz económica del contrato de concesión, pues contiene los costos en que incurre el concesionario para la operación y administración integral del proyecto a su cuenta y riesgo, necesario para mantener los niveles de eficiencia exigido, reponer los daños al sistema y cumplir con las exigencias técnicas. La remuneración o el pago al concesionario de las inversiones iniciales, contempla una tasa de retorno contractual determinada calculada sobre los saldos de caja libre para el último año de la concesión. (...). En caso de que el recaudo requerido sea inferior al real, esos excedentes deberán dejarse a disposición del Municipio para que este direcciona y ejecute a través del concesionario las obras en el sistema de alumbrado público que así se determine entre las partes. (...). CLÁUSULA SEGUNDA: VALOR: El valor del contrato, por su naturaleza de concesión es indeterminado, pero determinable durante su ejecución, en atención a las condiciones regladas de la prestación misma del servicio, debiendo por ende el valor calcularse con base en las fórmulas establecidas por los órganos reguladores de la

materia. (...). Para efectos tributarios y demás que así lo requieran se entenderá como valor del contrato (...). CLAUSULA TERCERA: FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: El municipio pagará al contratista el valor del presente contrato así: Mensualmente se reconocerá al concesionario el valor establecido en el modelo financiero contractual en atención a los términos y exigencias de los pliegos de condiciones de la propuesta presentada y la normatividad rectora. Se cederá a favor del concesionario el impuesto que paguen los contribuyentes por concepto del servicio de alumbrado público, que serán recaudados por la empresa electrificadora que opere en el municipio o directamente por parte de la administración municipal o por cualquier otra forma que la administración municipal determine, serán imputados en primer término al pago del servicio de energía eléctrica del sistema de alumbrado público, así como al pago del costo de facturación y recaudo, y el remanente será trasladado directamente por el agente recaudador a la entidad fiduciaria encargada de administrar los recursos, quien a su vez, aplicará éstos, cubriendo inicialmente los costos de la interventoría, costos de fiducia y del concesionario hasta el valor contratado. (...). CLÁUSULA SEXTA: OBLIGACIONES DEL CONCESIONARIO: (...). 4) Cumplir a cabalidad con las actividades contractuales teniendo en cuenta que las actividades que se compromete ejecutar se prestarán bajo su exclusiva responsabilidad y, en consecuencia, deberá suministrar todos los recursos e implementos tendientes a lograr la adecuada, suficiente y eficiente prestación del servicio que se solicita. (...). OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: (...). 5. Una vez aprobadas las garantías, recibir dentro de los treinta (30) días siguientes, toda la infraestructura adscrita a la prestación del servicio público de alumbrado, mediante inventario elaborado por las partes, de lo cual se dejará constancia en acta suscrita por las partes. 6. Contratar dentro de los treinta (30) días siguientes a la aprobación de las garantías, una entidad fiduciaria legalmente constituida en Colombia, con el fin de efectuar el recaudo, la inversión y el desembolso de los dineros que por concepto del presente contrato, se deba hacer al Concesionario. La fuente de recursos será el Impuesto al Alumbrado Público. La comisión fiduciaria deberá ser pagada por el Concesionario. (...). 34. Suministrar oportunamente la información que requiere el Municipio o cualquier organismo de control. (...). 43. A la terminación del contrato, los elementos y bienes directamente afectados por la concesión deben pasar a ser propiedad del Municipio, sin que por ello deban efectuarse compensación alguna. Los bienes deberán entregarse en correcto estado de funcionamiento, con las adiciones, mejoras y expansiones ejecutadas durante la concesión" (Subrayado fuera de texto).

El contrato de fiducia mercantil N° 16 de 2020 de administración y pagos, celebrado entre la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. y Geprocol S.A.S., considera lo siguiente:

"SEGUNDA: El numeral 8.5.2.2 de los términos de referencia de la precitada licitación, contempló como obligación del Concesionario, entre otras, 'Contratar (...) una entidad fiduciaria legalmente constituida en Colombia, con el fin de efectuar el recaudo, la inversión y el desembolso que, por concepto del presente contrato, se deba hacer al concesionario. La fuente de recursos será el impuesto de alumbrado público'. El contrato de Concesión 001 de 2017 establece en la cláusula sexta, la misma obligación a cargo del Concesionario.

(...)

QUINTA: La cláusula tercera del Contrato de Concesión 001 de 2017, contempla que los pagos al CONCESIONARIO, quien en el presente contrato es el FIDEICOMITENTE, se realizarán a través de la fiduciaria que administre los recursos del mismo, con el remanente de lo recaudado por el impuesto del alumbrado público, previa deducción de los costos de interventoría, comisión fiduciaria y del Concesionario y que la facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público estará a cargo de la empresa electrificadora que opere en el municipio, o directamente de la administración municipal a través de cualquier método que la administración determine” (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, el mencionado contrato de fiducia mercantil indica lo siguiente:

“BENEFICIARIOS: Serán BENEFICIARIOS del presente contrato de fiducia mercantil de administración y pagos:

- a) El interventor del Contrato de Concesión número 001 de 2017.
- b) El FIDEICOMITENTE, toda vez que a través del presente esquema fiduciario recibirá la remuneración pactada con ocasión a la celebración del Contrato de Concesión número 001 de 2017, con el remanente de lo recaudado por el impuesto de alumbrado público, una vez descontados los costos de suministro de energía, facturación y recaudo.

(...)

EXCEDENTES: Serán los recursos existentes en el patrimonio autónomo, una vez realizados los giros por concepto de: (i) remuneración del Interventor del Contrato de Concesión, (ii) pago de comisión fiduciaria y (iii) remuneración del FIDEICOMITENTE, los cuales deberán ser girados al MUNICIPIO, previa instrucción de la persona natural o jurídica designada por este último para tal fin.

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA - OBJETO: El presente Contrato tiene por objeto la constitución de un patrimonio autónomo para la administración de los recursos derivados de la ejecución del Contrato de Concesión 001 de 2017 celebrado entre el FIDEICOMITENTE y el municipio de Quinchía - Risaralda, cuyo recaudo es adelantado por parte de EMP, quien será el responsable de transferirlos al PATRIMONIO AUTÓNOMO luego de haber descontado los costos de suministro de energía, facturación y recaudo, para que con dichos recursos se realicen los pagos y/o giros ordenados por parte del FIDEICOMITENTE, en favor del Interventor del Contrato de Concesión, del proveedor del servicio de alumbrado público y del FIDEICOMITENTE (Concesionario), de acuerdo con lo previsto en el CONTRATO DE CONCESIÓN.

(...)

CLÁUSULA QUINTA - BIENES FIDEICOMITIDOS: El FIDEICOMITENTE por medio del presente CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL entrega a la FIDUCIARIA los siguientes recursos:

- Los recursos provenientes de los ingresos del Contrato de Concesión 001 de 2017.
- Los rendimientos que se generen durante la ejecución del presente Contrato de Fiducia Mercantil.
- Los demás bienes o recursos que ingresen al PATRIMONIO AUTÓNOMO.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA - GASTOS A CARGO DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO: Serán gastos a cargo del PATRIMONIO AUTÓNOMO, los siguientes:

1. El pago de la comisión Fiduciaria.
2. Los honorarios y gastos en que haya de incurrirse para la ejecución del presente Contrato, cuando las circunstancias así lo exijan.
3. Los gastos bancarios o similares que se generen en la ejecución y desarrollo del presente contrato, tales como Gravamen a los Movimientos Financieros, comisiones y desembolsos, entre otros.
4. El pago de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones de cualquier orden territorial o administrativo) y otros gastos que se causen con ocasión de la celebración, ejecución, terminación y liquidación de este contrato.

(...)

10. Los demás costos y gastos a que hubiere lugar y aquellos a que se haga referencia en otros apartes del presente contrato.

(...)

CLÁUSULA OCTAVA - OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA: En desarrollo del presente Contrato de Fiducia Mercantil la FIDUCIARIA, se obliga a:

1. Recibir y administrar los recursos en la forma y términos establecidos en el presente contrato.

(...)

4. Realizar dentro del término pactado y una vez recibida la instrucción respectiva acompañada de la verificación previa por parte del Interventor, los giros ordenados por el FIDEICOMITENTE.

(...)

6. Suministrar al FIDEICOMITENTE toda la información y documentos relacionados con el patrimonio autónomo cuando éste lo requiera por solicitud de su auditoria, exclusivamente dentro de sus funciones y el alcance de este Contrato.

(...)

13. Cobrar y descontar de manera preferente y directamente, la comisión fiduciaria pactada de los recursos administrados" (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 Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establecen lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

4. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. 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.

(...)

1.2.2. Medición

7. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra

contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

12. Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

13. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

14. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

(...)

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

(...)

21. 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 entidad 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.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

(...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 340 de 2022, describe la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS de la siguiente manera: “Representa los recursos en efectivo que controla la entidad que actúa como concedente y que, en virtud del acuerdo de concesión, se encuentran en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados, los cuales provienen, por ejemplo, de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería

centralizada; de los rendimientos financieros generados; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente” (Subrayado fuera de texto).

Además, establece que se debita, entre otros, con: “1-El valor de los recursos en efectivo entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada. 2-El valor de los rendimientos sobre los recursos”. De igual manera, se acredita, entre otros, con: “2- El valor de los pasivos pagados por la entidad concedente”.

CONCLUSIONES

De la Ley 1819 de 2016, el Decreto 943 de 2018, el Acuerdo 003 de 2017 y el contrato de concesión 001 de 2017 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 de Quinchía es el sujeto activo del impuesto de alumbrado público; v) el municipio de Quinchía cede a favor del concesionario el impuesto pagado por los contribuyentes; vi) los recursos recaudados permiten la prestación del servicio de alumbrado público, de tal modo que contribuyen a la consecución de los objetivos del municipio de Quinchía; y vii) la infraestructura existente y futura de los servicios de alumbrado público instalada en el área de la jurisdicción del municipio de Quinchía, es y será de propiedad de la entidad territorial.

Igualmente, el artículo 2.2.3.6.1.2. del decreto antes referido expresa que los municipios tienen la obligación de incluir en sus cuentas contables los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por impuesto de alumbrado público.

Así las cosas, se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Desde la esencia económica y para efectos contables, el municipio de Quinchía es la entidad que controla los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público y quién espera obtener de estos un potencial de servicio, de tal modo que le corresponde reconocer el total de dicho impuesto.

Por lo tanto, en cumplimiento de las normas de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación, el municipio de Quinchía reconocerá la cuenta por cobrar 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 empresa electrificadora de energía, el municipio de Quinchía 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.

Cuando la empresa electrificadora de energía transfiera a la sociedad fiduciaria el remanente de lo recaudado por concepto de impuesto de alumbrado público, el municipio de Quinchía debitará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Así mismo, el municipio de Quinchía reconocerá los gastos que se originen en la prestación del servicio de alumbrado público (incluidos los de su consulta), los cuales son cancelados con los recursos depositados en la sociedad fiduciaria conforme lo establece el contrato de fiducia mercantil N° 16 de 2020, empleando como contrapartida las cuentas por pagar respectivas. Con los pagos o giros efectuados por la sociedad fiduciaria, el municipio debitará las cuentas por pagar y acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS.

Con respecto a los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos en efectivo entregados a la sociedad fiduciaria, el municipio de Quinchía registrará un débito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Además, de conformidad con la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente la cual establece que, la entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, el municipio de Quinchía reconocerá las inversiones efectuadas por el concesionario como activo, siempre que cumplan con los criterios establecidos en la norma antes señalada. Simultáneamente, reconocerá el pasivo financiero por el valor de las inversiones efectuadas por el concesionario, para lo cual, el municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y un crédito en la subcuenta 231413-

Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Cuando la sociedad fiduciaria efectuó los pagos al concesionario por concepto de las inversiones efectuadas, el municipio de Quinchía debitará la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS.

Ahora bien, es de recalcar que el municipio de Quinchía tiene el control de la infraestructura del servicio de alumbrado público, por lo tanto, seguirá reconociéndola en su contabilidad en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN durante el plazo de la concesión; posteriormente, una vez este finalice, los bienes se reclasificarán a la subcuenta y cuenta que mejor represente su naturaleza dentro del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Así las cosas, si el municipio omitió el registro de las cuentas por cobrar por concepto de impuesto de alumbrado público, las cuentas por pagar originadas en la prestación del servicio de alumbrado público y la infraestructura de dicho servicio, corregirá estos errores de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para esto, en el periodo actual el municipio de Quinchía registrará las cuentas por cobrar, las cuentas por pagar y el valor de la infraestructura de periodos anteriores, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por su parte, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar del periodo actual, se registrarán contra el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20231100005481 DEL 27-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de devolución de recursos recibidos en vigencias anteriores

Doctora
ZOILA BALLESTEROS BERNIER
Profesional Universitario
Contraloría General del Departamento de La Guajira
Riohacha, La Guajira

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° 20230010002902 del 19 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

- “1. La Contraloría Departamental de La Guajira realizó una devolución de recursos en el mes de diciembre de 2022, estos recursos pertenecen a la vigencia 2021, ¿Se afecta la cuenta 310901 Utilidades o excedentes acumulados?
2. Solicito una ampliación del concepto 202331100000621, si es posible”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

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

89. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros” (subrayado fuera de texto).

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, señalan:

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el reconocimiento de los recursos recibidos en periodos anteriores se realiza atendiendo los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros establecidos en el Marco Conceptual. A continuación, se señalarán algunas situaciones que pueden presentarse en la devolución de los recursos, sin ser las únicas que puedan darse:

- Si los recursos a devolver corresponden a ingresos fiscales tributarios y no tributarios reconocidos en periodos contables anteriores, se reconocerá la obligación de reintegrar los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5893-

DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Si los recursos representan devoluciones relacionados con los ingresos por la venta de bienes o venta de servicios que se reconocieron en periodos contables anteriores, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5894-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES o de la cuenta 5895-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Si los recursos fueron reconocidos como una transferencia no condicionada en periodos contables anteriores, debitará la subcuenta 589044-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Si los recursos fueron reconocidos como ingreso en un periodo contable anterior, pero estos no cumplían los criterios de reconocimiento como ingreso establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad corregirá el error, atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Cuando se efectúe el giro de los recursos debitará la subcuenta que corresponda 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, sobre la pregunta 2, en la cual solicita ampliación del Concepto CGN No. 202331100000621 del 13 de enero de 2023, es preciso indicar que se requiere un mayor contexto de la situación que se les presenta para brindarle los lineamientos adecuados a la situación particular.

CONCEPTO No. 20231100005821 DEL 01-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de una cuenta por cobrar por incumplimiento por parte del contratista en la ejecución de un contrato donde se entregaron anticipos.

Doctora
MARÍA DEL PILAR TAMAYO VARELA
Contadora
Municipio La Unión
La Unión, 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°20231100002492 del 17 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En visita realizada por la Contraloría Departamental del Valle del Cauca, realizan la siguiente observación: ‘El municipio al cierre de la vigencia fiscal registra en su estados financieros en la cuenta 1906.01 avances y anticipos entregados (anticipo convenios y acuerdos) \$1.484.709.001 valor anticipos entregados a contratistas para la ejecución de proyectos de saneamiento básico y agua potable de vigencias anteriores los cuales no se ejecutaron en su totalidad y actualmente se encuentran en procesos administrativos y jurídicos, al no realizarse la respectiva reclasificación, se sobrestiman los activos. (...)’.

Por lo anterior solicitamos nos indiquen cual sería la cuenta contable para utilizar, conociendo que estos recursos fueron entregados como anticipos y que a la fecha se continua en pleito judicial, por la no realización de las obras contratadas”.

CONSIDERACIONES

El artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato (...)” (Subrayado fuera del texto.)

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

“34. Como ha sido afirmado ampliamente por la jurisprudencia del Consejo de Estado, los anticipos se configuran como recursos que la entidad contratante entrega al contratista, incluso antes de la ejecución del contrato, con el objetivo de financiar los costos en que éste debe incurrir para iniciar la ejecución del objeto contractual y no como pago de los trabajos o labores realizadas; de ahí que los mismos se distingan de la figura del pago anticipado, donde los recursos entregados al contratista si están llamados a extinguir –aunque de manera anticipada– la obligación de la parte contratante frente al contratista y, por lo tanto, entran inmediatamente a su patrimonio. En este sentido pueden consultarse las sentencias de la Sección Tercera del Consejo de Estado, del 13 de septiembre de 1999 (Exp. 10.607); de 22 de junio de 2001 (Exp. 13.436) y de 29 de enero de 2004, Exp. 10.779” (Subrayado fuera del texto).

La Sección Tercera del Consejo de Estado, en Sentencia del 22 de junio de 2001 M.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, indicó que:

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

(...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro” (Subrayado fuera del texto).

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

La Norma de Cuentas por Cobrar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, indican:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.3. 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 cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva (...)" (Subrayado fuera del 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 Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 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 entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para el efecto, la Norma de cuentas por cobrar expresa que se reconocerán como tal los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; y que con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

Ahora bien, en atención a que el anticipo estipulado en el estatuto de la contratación pública corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, y cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública ya que no puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos; la entidad deberá reconocer dichas partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados a una cuenta por cobrar.

Por consiguiente, en el entendido de que la entidad esperaba la entrada de un flujo de efectivo por la devolución de los recursos entregados como anticipos, la entidad ha debido reconocer el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Dicha partida será objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Es necesario precisar que, para los derechos reconocidos por la entidad, según lo señalado en el párrafo anterior, sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

Por último, si la entidad no efectuó los registros contables de acuerdo a lo tratado con anterioridad, 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 mencionados, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100006141 DEL 02-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de contrato de servicios profesionales para el desarrollo de contratos para la reparación y actualización de bienes

Doctora

DERLY LILIANA VERA OSPINA

Profesional especializado con funciones de Contador General para la entidad Comisión de Regulación de Comunicaciones

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° 202300010003462 del 23 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Comisión de Regulación de Comunicaciones-CRC celebro el contrato No. 071 de 2022 con el objeto de 'ejecutar las obras de reparaciones locativas de los pisos 8, 9 y 10 del edificio LINK Siete Sesenta, propiedad de la Comisión de Regulación de Comunicaciones, bajo la modalidad de precios unitarios fijos'.

De manera paralela se celebra un contrato de prestación de servicios profesionales con una persona natural con el siguiente objeto 'Prestación de servicios profesionales especializados en el apoyo técnico, para la estructuración de los procesos de contratación, necesarios para las reparaciones locativas y actualización de redes de los pisos 8, 9 y 10 de las instalaciones de Comisión de Regulación de Comunicaciones – CRC, así como el apoyo a la supervisión de los contratos que resulten de los mismos'.

Expuesto lo anterior, la consulta es: si el valor de estos servicios profesionales debe ser reconocido como mayor valor del inmueble propiedad de la CRC o si por el contrario debe ser reconocido como gasto en las cuentas de resultado”.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 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 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.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la

depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno define los gastos como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos, razón por la cual estas reconocen como un mayor valor del activo.

Así mismo, las reparaciones son erogaciones en que se incurre con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa, y su reconocimiento se realiza como gasto en el resultado del periodo, lo cual también ocurre con el mantenimiento, que son erogaciones cuya finalidad es conservar la capacidad norma de uso del activo.

Por lo anterior, dado que el contrato que menciona en su consulta corresponde a un tema meramente administrativo y no a erogaciones necesarias para efectuar adiciones y mejoras sobre los bienes bajo el control de la entidad, se reconocerá un gasto en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20231100008541 DEL 27-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de propiedades, planta y equipo adquiridas con los recursos administrados por el patrimonio autónomo Fondo Especial para Investigaciones, creado en virtud de la Ley 1797 de 2016.

Doctora
YASMÍN ROCHA PULIDO
Gerente de Contabilidad
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. - Fiducoldex
Bogotá D. C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010013782 del 10 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, la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. - Fiducoldex informa que ha firmado un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos con el Instituto Nacional de Salud - INS para administrar los recursos del Fondo Especial para Investigaciones - FEI, creado mediante el Decreto Ley 1291 de 1994.

Además, indica que el objeto del contrato fiduciario es: "Desarrollar la gestión de administración y pago de los recursos destinados al Fondo Especial para Investigaciones - FEI, de conformidad con lo establecido en el Decreto Ley 1291 de 1994, ratificado por el Decreto 4109 de 2011, la Ley 1797 de 2016 y demás normas que modifiquen, adicionen o reformen".

Adicionalmente, informa que se está reconociendo la propiedad, planta y equipo adquirida con recursos del FEI en la contabilidad del patrimonio autónomo, dado que las facturas de compra llegan a nombre y bajo el NIT de este. Lo anterior de conformidad con las instrucciones recibidas por el grupo FEI, en las que se relacionan: "Grupo contable, la cuenta según el catálogo, nombre o denominación del activo, si corresponde a un bien controlado, su uso y beneficio del patrimonio, la vida útil asignada a cada activo, según los grupos y lineamientos de las políticas que han sido suministradas por el Fideicomitente y adoptadas por el patrimonio autónomo".

Así mismo, manifiesta que, tras el reconocimiento, la factura se autoriza para el pago correspondiente, según las instrucciones, y la propiedad, planta y equipo reconocida inicia su depreciación en un aplicativo propio de la Fiducia. Al cierre de cada periodo, se realizan: (i) validaciones sobre altas realizadas y depreciaciones del periodo con base en las vidas útiles definidas en las instrucciones, (ii) conciliaciones al detalle de los activos por centros de costos, verificando cuentas contables y gastos por depreciación y (iii) reportes de depreciación por centro de costos para remitir mensualmente como parte de los informes al fideicomitente.

Aunado a lo anterior, Fiducoldex informa que el INS le solicitó reclasificar estos activos a la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación en la contabilidad del patrimonio autónomo, dado que el INS considera que los activos deben ser reconocidos en su contabilidad.

Con base en lo anterior, Fiducoldex consulta: “¿Debe la Fiduciaria atender la reclasificación a gasto solicitada por el INS, en los estados financieros del Patrimonio Autónomo por las compras llevadas como Propiedad, planta y equipo, aun cuando son realizadas con recursos del Patrimonio Autónomo, bajo su nombre y NIT correspondiente?”

CONSIDERACIONES

El artículo 14 de 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 14. El Fondo Especial de Investigaciones creado mediante el Decreto-ley 1291 de 1994 y ratificado por el Decreto-ley 4109 de 2011 será administrado por el Instituto Nacional de Salud como patrimonio autónomo y sus recursos se ejecutarán a través de un contrato de fiducia mercantil” (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:

(...)

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ordenanza u acuerdo, y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada” (subrayado fuera de texto).

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

“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” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, 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.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El artículo 14 de la Ley 1797 de 2016 establece que el Fondo Especial de Investigaciones será administrado por el Instituto Nacional de Salud como patrimonio autónomo y sus recursos se ejecutarán a través de un contrato de fiducia mercantil. Por su parte, el

artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 dispone que los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública.

De lo anterior se desprende que el patrimonio autónomo Fondo Especial de Investigaciones es una entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por lo que debe aplicar lo contenido en el Marco Normativo en el que ha sido clasificado.

En este sentido, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define como activo a aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Asimismo, el referido Marco Conceptual indica que, para evaluar si una entidad de gobierno controla un recurso, se deben evaluar aspectos adicionales a la titularidad jurídica, toda vez que esta no es suficiente para establecer que una entidad tiene el control sobre un recurso. Tales aspectos deben ser: 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, entre otros.

Por lo tanto, como el hecho económico referido consiste en la transferencia instrumental de la propiedad de unos recursos que, en aplicación del principio de esencia sobre forma y teniendo en cuenta la definición de activo, siguen siendo controlados por el Instituto Nacional de Salud. Por ello, el patrimonio autónomo y el Instituto deberán aplicar el numeral 3 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, según el cual la entidad que controla los recursos debe reconocer, entre otros, los activos generados con tales recursos.

En consecuencia, cuando Fiducoldex le informe sobre la adquisición de los bienes, el Instituto Nacional de Salud debitará la subcuenta y cuenta que refleje la naturaleza de los activos adquiridos con los recursos del Fondo y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. A partir de ese momento, el Instituto Nacional de Salud aplicará la Norma correspondiente al activo reconocido según su naturaleza.

Por su parte, el patrimonio autónomo Fondo Especial de Investigaciones 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.

En todo caso, como el patrimonio autónomo Fondo Especial de Investigaciones no ha aplicado lo señalado en el Procedimiento contable citado, deberá realizar la corrección de errores a que haya lugar, en atención a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades

de Gobierno, en especial lo que se refiere a la corrección de errores de periodos anteriores y, si corresponde, la reexpresión de la información comparativa de los estados financieros del año 2023.

CONCEPTO No. 20231100009001 DEL 03-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Propiedades de inversión Ingresos de transacciones con contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Registro contable que debe efectuar el municipio de Tauramena por la venta de un lote urbano Reconocimiento contable de los bienes inmuebles ocupados ilegalmente por particulares, así como de las construcciones y mejoras Elaboración de estados financieros independientes para el Fondo Local de Salud.

Doctora
FLOR OMAIRA ROA NÚÑEZ
Área Contable
Municipio de Tauramena
Tauramena, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010012152 del 2 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:

"1) El Municipio de Tauramena, realiza la venta de un lote urbano con mejoras, las cuales fueron realizadas por un particular, de condición fiscal de propiedad del Municipio, ocupado ilegalmente por un particular durante muchos años, el cual no cuenta con destinación económica habitacional pues su uso es comercial y esta enajenación se hace en virtud de la autorización que le fue otorgada al Alcalde, mediante el Acuerdo 10/2020. Este terreno y los demás que cumplen esta condición, no los tenemos registrados contablemente como activos del Municipio. ¿Cuál debe ser la contabilización correcta de la venta de este bien inmueble? ¿Debemos registrar contablemente como activos, todos los inmuebles de condición fiscal de propiedad del Municipio, ocupados ilegalmente por particulares, con mejoras y/o construcciones, de los cuales trata el Art.14 de la Ley 708/2001?

2) ¿El Municipio de Tauramena, a partir de la implementación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según la Resolución 533/2015, debe preparar Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados independientes con los recursos que se manejan en el Fondo Local de Salud?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 708 de 2001, por la cual se establecen normas relacionadas con el Subsidio Familiar para Vivienda de Interés Social y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 14. CESIÓN A TÍTULO GRATUITO O ENAJENACIÓN DE DOMINIO DE BIENES FISCALES. Las entidades públicas podrán transferir mediante cesión a título gratuito la propiedad de los bienes inmuebles fiscales o la porción de ellos, ocupados ilegalmente con mejoras y/o construcciones de destinación económica habitacional, siempre y cuando la ocupación ilegal haya sido efectuada por un hogar que cumpla con las condiciones para ser beneficiario del subsidio de vivienda de interés social y haya ocurrido de manera ininterrumpida con mínimo diez (10) años de anterioridad al inicio del procedimiento administrativo. La cesión gratuita se efectuará mediante resolución administrativa, la cual constituirá título de dominio y una vez inscrita en la correspondiente Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, será plena prueba de la propiedad.

(...)

PARÁGRAFO 1o. Para bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuenten con destinación económica habitacional, procederá la enajenación directa del predio fiscal por su valor catastral vigente a la fecha de la oferta. El Gobierno nacional reglamentará la materia” (Subrayado fuera de texto).

Mediante Sentencia T-314/12, la Corte Constitucional se pronunció de la siguiente manera:

“BIENES DE USO PÚBLICO Y BIENES FISCALES-Protección legal y constitucional

Por estar bajo la tutela jurídica del Estado, los bienes de uso público y los bienes fiscales son objeto de protección legal frente a eventos en los cuales los particulares pretendan apropiarse de ellos. Es por ello que para evitar estas situaciones, la misma Carta Política señala en su artículo 63, que todos los bienes de uso público del Estado ‘son inalienables, inembargables e imprescriptibles’, en razón a que están destinados a cumplir fines de utilidad pública en distintos niveles: los bienes de uso público tienen como finalidad estar a disposición de los habitantes del país de modo general y los bienes fiscales constituyen los instrumentos materiales para la operación de los servicios estatales. De este modo, al impedir que los particulares se apropien de los bienes fiscales, se asegura o garantiza la capacidad fiscal para atender las necesidades de la comunidad’.

(...)

ESPACIO PÚBLICO-Deber de la administración de informar acerca de alternativas de reubicación o inclusión en programas sociales para proteger los derechos de los ocupantes

Aunque la Corte reconoce la obligación de las autoridades de proteger los bienes de uso público, ha señalado que tal deber no es óbice para desconocer el principio de confianza legítima y los derechos fundamentales de los particulares que los ocupan. Por ello, esta Corporación ha ordenado que antes de adelantar medidas para la recuperación de tales áreas, se ofrezcan alternativas de reubicación o inclusión en programas sociales para proteger los derechos de los ocupantes. La obligación que tiene la administración de recuperar los bienes que le pertenecen no puede sustraerse únicamente a una categoría específica de ellos, ya que como se expuso, tanto los de uso público como los fiscales, están destinados a la 'utilidad pública'; es decir, ambos comparten esta especial connotación, pues forman parte del mismo patrimonio, lo que permite concluir que las reglas jurisprudenciales aplicables a la protección del espacio público son igualmente asimilables cuando se trata de bienes fiscales, en tanto ambos radican en cabeza del Estado y tienen objetivos idénticos, en función del servicio público. En consecuencia, por compartir características en cuanto a su naturaleza, la administración estatal, a cualquier nivel de organización administrativa, antes de cumplir con su deber legal de protegerlos y evitar su ocupación irregular, está obligada a proporcionar medidas que garanticen los derechos fundamentales y la protección del principio de confianza legítima de quienes se vean afectados por las acciones de recuperación" (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo Municipal 10 de 2020, por medio del cual se autoriza al alcalde del municipio de Tauramena para realizar a título oneroso enajenación de dominio de bienes fiscales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 708 de 2001, modificado por la Ley 1955 de 2019 artículo 277 y Decreto Reglamentario No. 149 del 04 de febrero del 2020, y aquellas normas que, en adelante, lo modifiquen, adicionen, complementen o reglamenten, indica:

"ARTÍCULO 1: Autorizar al señor Alcalde del Municipio de Tauramena para que en representación de este y de conformidad con los artículos 14 de la Ley 708 de 2001 modificado por la ley 1955 de 2019 y Decreto 149 del 04 de febrero de 2020 al igual que aquellas normas que, en adelante, lo modifiquen, adicionen, complementen o reglamenten enajene directamente a título oneroso mediante resolución administrativa, los bienes inmuebles urbanos de condición fiscal de propiedad del Municipio que se encuentran ocupados ilegalmente por personas naturales y/o jurídicas, que han realizado mejoras sin destinación económica habitacional, es decir para uso comercial, industrial y/o relacionados con esta destinación" (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias (...) y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establece:

"ARTÍCULO 44. COMPETENCIAS DE LOS MUNICIPIOS. Corresponde a los municipios dirigir y coordinar el sector salud y el Sistema General de Seguridad Social en Salud en

el ámbito de su jurisdicción, para lo cual cumplirán las siguientes funciones, sin perjuicio de las asignadas en otras disposiciones:

44.1. De dirección del sector en el ámbito municipal:

(...)

44.1.2. Gestionar el recaudo, flujo y ejecución de los recursos con destinación específica para salud del municipio, y administrar los recursos del Fondo Local de Salud”.

El Acuerdo Municipal 04 de 2019, por medio del cual se reglamenta el Fondo Local de Salud del municipio de Tauramena, de conformidad con la Ley 1438 de 2011 y se deroga el Acuerdo 17 de 26 de diciembre de 2007, considera:

“Que la Ley 715 de 2001, establece como competencia de los municipios dirigir y coordinar el Sector Salud y el Sistema General de Seguridad Social en Salud en el ámbito de su jurisdicción y dispone que para la administración de los recursos de salud se deberá organizar un Fondo Local de Salud”.

Así mismo, el acuerdo antes mencionado indica:

“ARTÍCULO 1°. NATURALEZA: El Fondo Local de Salud del Municipio de Tauramena – Casanare, es una cuenta especial dentro del presupuesto Municipal, sin personería jurídica ni planta de personal, para la administración y manejo de los recursos del sector salud, separada de las demás rentas del Municipio, conservando un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo, que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente, de conformidad con lo previsto en la ley.

(...)

ARTÍCULO 2°. OBJETO. El Objeto del Fondo Local de Salud, es de facilitar el eficiente y oportuno, recaudo, asignación, contabilización y control de los recursos para financiar la dirección y operación de las cuentas maestras Subcuenta del Régimen Subsidiado en salud, Subcuenta de Salud Pública Intervenciones Colectivas y la Subcuenta Otros Gastos en Salud, respecto a los usos de sus recursos y destinación de los mismos” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el numeral 1 del artículo 5° de la Resolución 195 del 2021, por la cual se modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, en relación con el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, indica que 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”.

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 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.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

28. (...). Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

(...)

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.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

(...)

11.3. Medición posterior

(...)

20. (...). Los terrenos no serán objeto de depreciación.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. 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, en condiciones de mercado.

2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión 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 y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

14.3. Medición posterior

14. (...). Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

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

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tal caso, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

a. Registro contable que debe efectuar el municipio de Tauramena por la venta de un lote urbano

Una vez se efectúe el reconocimiento del lote urbano en los estados financieros del municipio de Tauramena, conforme lo establece el literal b) de la pregunta 1 de las conclusiones de este pronunciamiento, se procederá a registrar la venta del mismo mediante un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al deterioro acumulado, cuando haya lugar, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-

INGRESOS DIVERSOS o 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

b. Reconocimiento contable de los bienes inmuebles ocupados ilegalmente por particulares

De conformidad con la definición de activo incorporada en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control otorga, entre otros, el derecho de usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.

Para evaluar si existe o no control sobre un bien, se deben tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes a este que se asumen y que son significativos, el acceso al bien o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que 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 mismo.

Por lo tanto, con independencia de que los bienes de su consulta se encuentren ocupados ilegalmente por particulares, el municipio de Tauramena deberá efectuar el reconocimiento contable de los mismos como activo, toda vez que de estos tiene:

- la titularidad legal (los bienes inmuebles urbanos de condición fiscal, son de propiedad del municipio),
- los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos (el municipio tiene la obligación de garantizar la adecuada operación de los activos, a fin de atender las necesidades de la comunidad),
- el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso (puede impedir que los particulares se apropien de los bienes fiscales para atender las necesidades de la comunidad),
- el derecho de convertir el recurso en efectivo a través de su disposición (en el caso de los bienes objeto de consulta, procede la enajenación directa por el valor catastral vigente a la fecha de la oferta), y
- el derecho a beneficiarse de la revalorización.

Teniendo en cuenta que el municipio de Tauramena no efectuó el reconocimiento de los bienes inmuebles como activo, deberá corregir el error conforme lo indica 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, la entidad deberá, en el periodo actual, registrar un débito en la partida correspondiente del activo y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE

EJERCICIOS ANTERIORES, si los bienes cumplían con los criterios para su reconocimiento como activo en periodos anteriores al que está en curso.

c. Reconocimiento contable de las construcciones y mejoras realizadas por los particulares en los bienes inmuebles de propiedad del municipio

Si una vez realizados los juicios profesionales que aborden, de manera integral, los criterios de reconocimiento de un activo contenidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se concluye que las construcciones configuran un activo, el municipio de Tauramena las incorporará en los estados financieros en la partida que mejor represente su naturaleza.

Por su parte, si las mejoras corresponden a erogaciones 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, el municipio de Tauramena las reconocerá como mayor valor de los bienes inmuebles, de lo contrario, no procede registro alguno.

En caso de que las construcciones y mejoras cumplan con los criterios para su reconocimiento en los estados financieros, el municipio de Tauramena deberá corregir el error, atendiendo igualmente el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Pregunta 2.

De conformidad con el artículo 5° de la Resolución 195 del 2021, las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública e integrar a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

Por lo tanto, no se deberá preparar un estado de situación financiera y un estado de resultados para el Fondo Local de Salud, toda vez que, al no contar con personería jurídica, no configura una entidad contable pública independiente. De modo que, cuando el municipio de Tauramena, como entidad que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, esté preparando y presentando la información financiera de propósito general, integrará a su información la del Fondo Local de Salud.

CONCEPTO No. 20231100009021 DEL 03-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar

Señora
SOLIRIA BARRIOS

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20230010012482 del 4 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:

“Cordialmente solicito su colaboración, para conocer el tratamiento contable de los contratos que se firman y no se ejecutan o denominados en reserva teniendo claro que las cuentas por pagar si obedecen a hechos ocurridos y pendientes de desembolso”.

El 14 de marzo de 2023, mediante correo electrónico se solicitó a la consultante ampliación del contexto de la pregunta, además del Marco Normativo sobre el cual existe la inquietud. A la fecha no se ha recibido respuesta; por tal razón, se realiza el análisis de la respuesta bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONSIDERACIONES

El artículo 4° de 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 4°. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

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

87. 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).

CONCLUSIONES

En aplicación del principio de Devengo, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Por ello, en el caso de los contratos firmados donde la entidad no ha recibido el bien o el servicio contratado, no procede el reconocimiento de un pasivo, dado que aún no existe un deudor con la obligación de pagar, ni un acreedor con un derecho a exigir un pago.

Por lo anterior, no deberá reconocerse en la contabilidad de la entidad un pasivo por los contratos firmados y no ejecutados. Ahora bien, un contrato denominado “en reserva” podrá referirse a su estado desde el punto de vista presupuestal y no contable. Por tal razón, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre este manejo presupuestal, teniendo en cuenta que 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.

CONCEPTO No. 20231100009611 DEL 18-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las prestaciones sociales y los aportes a la seguridad social.

Doctora
MICHELLE TATIANA MAYORGA AYALA
Municipio de Soacha
Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010013752 del 10 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 respetuosa, solicitamos un concepto y/o procedimiento de cómo realizar las provisiones contables sobre las nóminas y seguridad social”.

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”.

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

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

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente: a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera”(Subrayado fuera de texto).

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, describe las siguientes cuentas de la siguiente manera:

“2424-DESCUENTOS DE NÓMINA: Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores o pensionados, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO: Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios.

5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA: Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos.

5207-APORTES SOBRE LA NÓMINA: Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos”.

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 conceptuar sobre la forma de determinar las provisiones de nómina y seguridad social. De modo que, la entidad deberá atender lo dispuesto en la normativa que regule el tema, a fin de efectuar correctamente las provisiones de nómina y seguridad social.

Así las cosas, se procede a dar respuesta a su consulta desde lo técnico contable de la siguiente manera:

La Norma de beneficios a los empleados contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que hacen parte de los beneficios a los empleados a corto plazo, entre otros, los sueldos, las prestaciones sociales y los aportes a la seguridad social, por lo tanto, la entidad que consuma el beneficio económico o potencial de servicio procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios otorgados, reconocerá estas retribuciones mediante un débito en la subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 5-GASTO o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, sin perjuicio del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

Con respecto a los aportes a la seguridad social, la entidad reconocerá únicamente como gasto la parte que le corresponde aportar como empleador mediante un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS o la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Además, los aportes a la seguridad social que deben asumir los empleados, la entidad los registrará en las subcuentas que correspondan de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA.

Es importante mencionar que, en cumplimiento del principio de Devengo, las retribuciones a corto plazo que no se paguen mensualmente, tales como las cesantías, intereses de cesantías, prima de servicios y vacaciones, se reconocerán de forma mensual por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante ese mes.

Cuando se efectúe el pago de las retribuciones al empleado, la entidad cancelará el pasivo previamente reconocido mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS.

Ahora bien, los aportes sobre la nómina, que van con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos, los cuales están a cargo del empleador, la entidad los registrará mediante un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, 5207-APORTES SOBRE LA NÓMINA o la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de los aportes sobre la nómina, la entidad debitará las subcuentas que correspondan de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100010161 DEL 27-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable.
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo.

Doctora
JULIETH RUIZ
Oficina de Control Interno
Defensa Civil Colombiana
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20231100014362 del 14 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:

“La entidad celebros un contrato de compra de elementos y este se encuentra por un valor global, de acuerdo con los procedimientos establecidos por la entidad no se observa que estos elementos deben ser ingresados de forma individual y/o unificados, pero es de aclarar que, el proveedor discrimino en la factura por elemento con un valor unitario que es igual al valor que se contrató.

Para el registro del ingreso de estos bienes de qué forma se debe registrar en el inventario, teniendo en cuenta que, hay elementos que superan 50 UVT, las vidas útiles no son iguales como por ejemplo el equipo de transporte, tracción y elevación que está establecido en las políticas contables de la entidad a 20 años y equipos de comedor, cocinas, despensas y hotelería 15 años, este ejemplo que realizo, es por motivo que la entidad compro un remolque adecuado con cocina, que la cocina consta de dotación de equipos como horno microondas, licuadora industrial cuyos elementos como lo indica el proveedor, estos elementos valen más de 50 UVT y otros elementos que están por debajo de las 50 UVT.

Adicionalmente, así mismo, está establecido un lote de que compro de herramientas la entidad debe registrar en sus inventarios por lote o por elemento, al igual que, el anterior punto el proveedor facturo por elemento sin superar el valor global del contrato.

Finalmente, agradezco me colaboren con un concepto de como la entidad debe registrar los bienes a la entidad, ya que, por mi parte, por ser de la Oficina de Control Interno, me encuentro realizando seguimiento al proceso de adquisiciones y en este se realiza validación de entradas de bienes al almacén para registrar en el inventario”.

El 24 de marzo de 2023 se contactó vía telefónica a la persona que generó la consulta, Doctora Julieth Ruiz, donde nos informa que los elementos adquiridos en la consulta son para uso de la entidad.

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”.

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

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

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

4.1. Características fundamentales

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

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

(...)

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”.

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022 establece:

“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.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

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

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. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

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.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información”.

CONCLUSIONES

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, el control administrativo que deben efectuar las entidades a los elementos que se consideren activos o no, será determinado por la entidad, ya que este constituye un medio de control propio y en este sentido, la CGN no es competente para pronunciarse sobre el manejo del inventario o almacén de las entidades públicas, por cuanto dicha materia no ha sido objeto de su regulación.

Ahora bien, respecto de las propiedades, planta y equipo, es preciso señalar que la CGN regula el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelaciones de estos, en los estados financieros de las entidades públicas, lo cual difiere del manejo o control administrativo del área de almacén o inventario de tales entidades.

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

Por lo tanto, cuando las entidades adquieren elementos, determinarán si estos cumplen con los requisitos para considerarse como activo, teniendo en cuenta la materialidad o relevancia para considerar si un elemento debe reconocerse en la información financiera como tal. Seguidamente, determinarán la clasificación o tipo de activo, es decir, si son bienes de propiedades, planta y equipo, inventarios, bienes de uso público, etc., según el bien y el propósito para el cual la entidad adquiere dicho activo. Si corresponde a una propiedad, planta y equipo, definirá la vida útil dependiendo de lo determinado en las políticas contables y con base en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Por otra parte, efectuar el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los bienes de propiedades, planta y equipo, implica contar con un registro de los elementos de forma individualizada, de tal manera que se pueda identificar el bien del que se trata el hecho económico y la vida útil que le corresponde a dicho elemento, lo cual, no sería posible en un registro global que no identifique los bienes que posee la entidad,

siguiendo lo señalado en la individualización de bienes, derechos y obligaciones, determinado en el Procedimiento para la Evaluación de Control Interno Contable.

En el caso de diferentes tipos de elementos que hacen parte de un elemento principal, como es el ejemplo del remolque, que es un equipo de transporte, tracción y elevación, que a su vez, contiene bienes muebles en su interior (equipo de cocina), la entidad determinará si el elemento está compuesto por partidas de elementos que se consideren materiales, de ser así, se distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas o componentes, con relación al costo total de los elementos, y se depreciará en forma separada, teniendo en cuenta, que la entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

CONCEPTO No. 20231120010321 DEL 28-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación de Cesiones por parte de la Gestora Urbana de Ibagué.

Doctor
ALEXÁNDER BELTRÁN PEDROZA
Gerente (E)
Gestora Urbana de Ibagué
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010011522 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:

“La presente es para solicitar un concepto sobre si se puede o no reclasificar la cuenta 29021 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN (CESIONES), teniendo en cuenta los siguientes hechos:

El día 01 de diciembre de 2022 se realizó una reunión en las instalaciones de la Gestora Urbana de Ibagué (...), en la que se levantó el Acta Nro. 1 tratándose el punto del seguimiento al hallazgo recibido.

En esta acta se explica que en la cuenta 290201 Recursos recibidos en Administración, tiene dos conceptos que son convenios y cesiones; por lo tanto, es necesario una próxima reunión para determinar con base a los conceptos normativos de las cesiones, si este rubro debe pertenecer a esta cuenta (cesiones) o a su vez hacer la debida reclasificación a otra cuenta, esto con base al procedimiento ‘CANJE DE CESIONES Y/O COMPENSACIÓN DE PARQUEADEROS Código: P-ODU-003 Versión: 05 Fecha 15/10/2021’ y según concepto del jefe de proyectos Juan pablo Arias Páez la Alcaldía en ningún momento se ha desembolsado recursos para cesiones.

La segunda reunión que trata el mismo tema, se realizó el día 30 de diciembre de 2022 dando lugar al acta No. 2 en la que se llegó a un acuerdo teniendo en cuenta la normatividad del Decreto Municipal N° 823 de 2014 en el Artículo nro. 316 en la que se crea el Fondo de Compensación de Cesiones como un fondo de cuenta en la Gestora

Urbana – Banco Inmobiliario de Ibagué, para el pago compensatorio de cesiones, el cual tendrá contabilidad independiente y sus recursos no podrán integrarse a los recursos presupuestales de la entidad (gestora urbana). En este fondo se podrán cancelar las compensaciones por concepto de espacio público, equipamiento y estacionamientos que se exijan en el trámite de la licencia de urbanismo, y en general aquellos que establezcan los instrumentos de planificación y de gestión urbana. Por lo anterior se solicitó reclasificar la cuenta 290201, ya que según este concepto no se clasificó en su debida forma, tomando como base que no sería recursos recibidos en administración, y que La Gestora Urbana debe manejar la contabilidad independiente, es decir, que no sería una cuenta recíproca.

(...)”.

El 19 de abril de 2023 se llevó a cabo una mesa de trabajo virtual entre la CGN y la Gestora Urbana de Ibagué, en donde se señaló lo siguiente:

- El acto administrativo a través del cual se le indica a los terceros el valor que deben pagar por concepto de compensación de cesiones corresponde a una resolución emitida por la Gerencia de la Gestora Urbana de Ibagué;
- La Gestora Urbana reconoce la cartera por los recursos pendientes de recaudo y en caso de existir demora en su pago, es la encargada de liquidar intereses y de adelantar los procesos de cobro;
- Los recursos por pago de compensación de cesiones ingresan a una cuenta bancaria con destinación específica y allí se mantienen hasta tanto sean necesarios para su ejecución. El 10% de los recursos cobrados son empleados para funcionamiento de la Gestora y el 90% para inversión en proyectos de acuerdo con la decisión tomada en la junta directiva;
- La ejecución del proyecto definido por la junta directiva es realizada por la Gestora, quien se encarga de todo el proceso contractual con los terceros necesarios para el desarrollo de las obras; y en caso de quedar recursos durante la ejecución de los proyectos estos permanecen en la Gestora para ser asignados, según las necesidades, en nuevos proyectos.

CONSIDERACIONES

El artículo 82 de la Constitución Política señala que es deber del Estado velar por la protección de la integridad del espacio público y por su destinación al uso común, el cual prevalece sobre el interés particular. En concordancia, la Ley 9 de 1989, “Por la cual se dictan normas sobre planes de desarrollo municipal, compraventa y expropiación de bienes y se dictan otras disposiciones”, dispuso las directrices generales para la definición, disposición, manejo, incorporación, variación, administración, mantenimiento y defensa del espacio público de las ciudades, otorgando responsabilidades a las entidades territoriales para su implementación.

Además, el artículo 118 de la Ley 388 de 1997, por la cual se modifica la Ley 9 de 1989 y la Ley 2 de 1991, establece: “Los Bancos de Tierras a los que se refieren los artículos 70 y siguientes de la Ley 9ª de 1989 podrán optar por la denominación de Bancos Inmobiliarios y constituirse como establecimientos públicos, empresas comerciales e

industriales del Estado o sociedades de economía mixta. Estas entidades, además de las funciones previstas en las referidas normas, podrán adicionalmente, administrar los inmuebles fiscales del correspondiente municipio o distrito. (...)"

Ahora bien, el parágrafo 3° del artículo 2.2.2.1.5.3.2. del DUR 1077 de 2015 del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio señala: "Cumplimiento de la obligación mediante la compensación en proyectos que adelanten las entidades públicas que desarrollen programas y proyectos VIS o VIP, a través de los bancos inmobiliarios, patrimonios autónomos o fondos que creen los municipios y distritos para el efecto. (...) PARÁGRAFO 3. Sólo se permitirá, de manera excepcional, la compensación en dinero a los fondos de compensación de que tratan, entre otras disposiciones, el artículo 49 de la Ley 388 de 1997 o la norma que lo adicione, modifique o sustituya, cómo mecanismo para asegurar el reparto equitativo de las cargas y beneficios generados en el ordenamiento urbano, cuando en las normas urbanísticas del componente urbano del plan de ordenamiento contemplen los mecanismos que garanticen que el valor de la compensación al respectivo fondo se pueda materializar en el proyecto original objeto de la obligación de destinar suelo para VIS o VIP o en cualquier otro proyecto del urbanizador responsable del cumplimiento de la obligación. (...)" (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 0175 de 2002, por medio del cual se crea el Banco Inmobiliario – Gestora Urbana de Ibagué – como Empresa Industrial y Comercial del Estado del orden Municipal, señala:

"ESTATUTOS:

(...)

ARTÍCULO 4.- Objeto: El objeto general de la Gestora Urbana de Ibagué es desarrollar las funciones de Banco Inmobiliario, actuar como promotora de vivienda de interés social, promotora de espacio público, promotora inmobiliaria y promotora de proyectos especiales. (...)

4.3.- Como promotora inmobiliaria y de proyectos especiales realizará entre otras las siguientes actividades:

(...)

c) Instrumentación, recaudo y administración de los recursos derivados de los instrumentos financieros y de gestión del POT, y de las cesiones al Municipio generadas por actuaciones urbanísticas de acuerdo con la ley.

(...)

ARTÍCULO 7.- El capital inicial de la Gestora Urbana de Ibagué, estará conformado por:

(...)

7.- Los bienes inmuebles o dineros transferidos provenientes de las cesiones para equipamientos de conformidad con el POT.

(...)

9.- Los bienes inmuebles o recursos provenientes de las cesiones para espacio público de que trata la letra c) del numeral 4.3 de los presentes estatutos" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto No. 0823 de 2014, por el cual se adopta la revisión y ajuste Plan de Ordenamiento Territorial del Municipio de Ibagué y se dictan otras disposiciones, señala:

"Artículo 316.- FONDO PARA EL PAGO COMPENSATORIO DE CESIONES PÚBLICAS. Se crea el Fondo de Compensación de Cesiones como un fondo cuenta en la Gestora Urbana – Banco Inmobiliario de Ibagué, para el pago compensatorio de cesiones, el cual tendrá contabilidad independiente y sus recursos no podrán integrarse a los recursos presupuestales de la entidad. En este fondo se podrán cancelar las compensaciones por concepto de espacio público, equipamiento y estacionamientos que se exijan en el trámite de la licencia de urbanismo, y en general aquellos que establezcan en los instrumentos de planificación y de gestión urbana.

(...)

Parágrafo 2.- La gestora urbana o quien haga sus veces, sólo podrá utilizar hasta el 10% de estos recursos por gastos de administración por parte de la entidad" (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo 03 de 2015 de la Junta Directiva de la Gestora Urbana de Ibagué Banco Inmobiliario, por medio del cual se reglamenta internamente el fondo de compensación de cesiones para zonas verdes y equipamientos y para el pago compensatorio de estacionamientos, señala:

"ARTICULO PRIMERO: Facúltese a la Gerencia de la Gestora Urbana de Ibagué, la creación de un Fondo del cual podrá ser una cuenta, encargo fiduciario y/o instrumento autorizado por el Gobierno Nacional para el manejo de recursos públicos sin alcance presupuestal ni personería jurídica, con ello tendrá contabilidad independiente y sus recursos no podrán integrarse a los recursos presupuestales de la Gestora Urbana de Ibagué.

ARTICULO SEGUNDO: El presente acuerdo tiene como fin reglamentar la administración de recursos que se consignen en el Fondo por concepto de cesiones de compensaciones para zonas verdes, y equipamiento así como también para el pago compensatorio de Estacionamientos y en general aquellos que establezcan en los instrumentos de planificación y de gestión urbana.

ARTÍCULO TERCERO: Los recursos consignados en el fondo de Compensación de Cesiones serán invertidos en actividades que permitan el desarrollo de proyectos que

se encuentren estrictamente relacionados con el tipo de cesión que originó el recurso; tales como adquisición, construcción.

PARAGRAFO PRIMERO: Con los recursos obtenidos por el canje de cesiones y consignados al fondo se podrá destinar para Garantizar el acceso a las cesiones públicas para parques y equipamientos, Proyectar las zonas de cesión en forma continua hacia el espacio público sin interrupción por áreas privadas, de conformidad al decreto 1469 del 2010.

(...)

ARTICULO CUARTO: Dentro del Fondo, se deberá establecer una contabilidad con cuentas separadas para el manejo de los bienes, gastos, administración, rentas, demás ingresos y egresos o gastos en la ejecución del fondo, del cual se podrá dependiendo del instrumento financiero utilizar el manejo mediante cuentas separadas e independientes.

(...)

ARTICULO OCTAVO: Para efectos de la debida administración del Fondo para el pago compensatorio de cesiones para parques y equipamientos y los recursos del Pago compensatorio de estacionamientos, se entienden como las sumas de dineros provenientes de los siguientes conceptos:

(...)

Las sumas de dinero consignadas con cargo a las compensaciones legalmente autorizadas por la Ley y las normas urbanísticas del Municipio de Ibagué.

(...)

ARTICULO DECIMO: La Gestora Urbana, tendrá la responsabilidad de adelantar oportunamente las acciones legales para asegurar el pago de las compensaciones por parte de los titulares o de iniciar las acciones de sanción urbanísticas o demás que se generen conducentes" (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 195 de 2021, señala:

"ARTÍCULO 5o. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por: (...)

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;" (Subrayado fuera del texto).

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

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

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

“3. Formas de organización y ejecución del proceso contable

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. 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

De conformidad con lo establecido en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021), expedida por la CGN, las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública e integrar a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o

ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Por lo anterior, al ser el Fondo de Compensación de Cesiones un fondo cuenta a cargo de la Gestora Urbana de Ibagué, le corresponde a esta realizar el reconocimiento

contable de los hechos económicos asociados a dicho fondo de acuerdo con la forma de organización y ejecución del proceso contable que adopte, la cual, deberá garantizar que la contabilidad del fondo sea llevada a cabo de forma independiente, esto es, que sean reconocidos los activos, pasivos, gastos e ingresos en el Fondo y, posteriormente, dicha información sea integrada a la contabilidad de la Gestora Urbana.

Así las cosas, no es viable que la Gestora Urbana de Ibagué reconozca los recursos del Fondo de Compensación de Cesiones como recursos recibidos en administración. El reconocimiento de estos recursos los reconocerá la Gestora Urbana, en la contabilidad del Fondo, cuando se emita la resolución por parte de la Gerencia mediante un débito en la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411076-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con la recepción de los recursos la Gestora Urbana, en la contabilidad del Fondo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por otra parte, si la Gestora Urbana no ha efectuado el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación de Cesiones de acuerdo con lo anteriormente señalado, 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, o de las respectivas cuentas afectadas.

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. 20231100010361 DEL 28-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Hechos ocurridos después del periodo contable
	SUBTEMA	Aplicación principio de devengo en la transferencia de recursos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena de Indias D. T. y C., al Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana Distrital.

Doctor
RAFAEL HERNÁNDEZ CASTRO
Contador
Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana Distrital
Cartagena de Indias - Distrito Turístico y Cultural, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014532 del 15 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:

“Corvivienda es un establecimiento público de orden distrital fue creado mediante Acuerdo 037 de 1992, y tiene propósito ejecutar la política de vivienda del Distrito de Cartagena, actividades realiza con recursos provenientes 15%, del recaudo del Impuesto Predial unificado.

En el acuerdo de presupuesto de cada vigencia se le asigna los recursos correspondientes para Funcionamiento e Inversión, y que se estima se recaudaran durante dicha vigencia.

Para efectos de que los recursos derivados del recaudo del impuesto Predial unificado sean transferidos mensualmente a Corvivienda, la Secretaria de Hacienda Distrital (SHD) expide una certificación en donde se informa cual es el monto que le corresponde a Corvivienda según el recaudo del impuesto en el mes.

Una vez se tiene dicha certificación Corvivienda, lleva a cabo un proceso presupuestal ante la Dirección de Presupuesto Distrital, por lo que debe solicitar disponibilidad presupuestal, por el monto de los recursos que le corresponderían en el mes y atendiendo a lo planeado a través del PAC, una vez se expide el CDP, se procede a

solicitar el CRP, (Certificado de Registro Presupuestal) cuando el CRP se expide por la SHD, se procede presentar una solicitud de traslado de los recursos que se han certificado Tesorería Distrital a la cuentas bancarias indicadas por Corvivienda.

Actualmente Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana "CORVIVIENDA," está llevando cabo la causación del Ingreso no cuando el recurso ingresa a las cuentas bancarias, sino cuando el CRP, es expedido por la Dirección de Presupuesto del Distrito. En este momento se afecta las cuentas acreditando la cuenta 4428 – OTRAS TRANSFERENCIAS, y debitando la cuenta la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Una vez han sido se transfieren los recursos por la Tesorería Distrital a las cuentas bancarias de la entidad se cancela acreditando 1337-Cuentas por Cobrar y se debita la cuenta 1110 – Deposito en Intuiciones Financieras.

Sin embargo, nuestra oficina asesora de CONTROL INTERNO, nos ha venido advirtiendo a través de observaciones en sus auditorías al área financiera, que no se está aplicando de manera correcta el principio de DEVENGO, o CAUSACION, (Los hechos económicos sociales y ambientales deben reconocerse en el momento que sucedan con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o su equivalente que se derive de estos. El reconocimiento se efectuara cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultado del periodo), porque la causación del ingreso no se debería contabilizar con el CRP expedido por la SHD- dirección de Presupuesto, sino con la Certificación de traslado expedida por la Dirección de Tesorería Distrital mediante la cual informa el monto de los recursos que le corresponden a la entidad de acuerdo al monto del recaudo del Impuesto Predial. De igual manera recomienda esta oficina que el caso de los recursos correspondiente al mes de diciembre de cada vigencia, los cuales son certificados por la Tesorería Distrital en el mes de Enero de la vigencia siguiente, se debería establecer una estimación de acuerdo al comportamiento histórico de los recursos certificados en ese mes y registrarla como ingreso al cierre del ejercicio.

(...)

Se pregunta: Es procedente el procedimiento y se encuentra aplicado el principio de Devengo cuando se causa el ingreso con el certificado de registro Presupuestal expedido por la Dirección de Presupuesto Distrital.

2. Le asiste la razón a nuestra oficina asesora de Control Interno, cuando nos recomienda aplicar el principio de Devengo o Causación del ingreso al momento que la Tesorería Distrital expide la certificación mensual del monto a transferir a Corvivienda.

3. Se materializa la Aplicación de este Principio en cualquiera de las opciones.

4. Es correcta la recomendación de la Oficina de Control Interno de realizar una estimación de valor del ingreso a registrar en el mes de Diciembre de acuerdo al comportamiento histórico de lo certificado para dicho mes por la Tesorería Distrital".

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del

patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

89. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros” (Subrayado fuera de texto).

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, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

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

(...)

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 entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

Pregunta 1, 2 y 3:

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana Distrital (Corvivienda) deberá reconocer los hechos económicos en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, y estos inciden en los resultados del periodo contable, dando cumplimiento al principio de contabilidad pública de Devengo.

Adicionalmente, para el reconocimiento de los ingresos, deberá existir una medición fiable y un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.

En consecuencia, si la certificación expedida por la SHD indica el valor de los ingresos a que tiene derecho a recibir Corvivienda de parte del Distrito, de conformidad con lo estipulado en la ley, Corvivienda deberá reconocer el ingreso con la certificación expedida, independientemente de la fecha en que el Distrito gire los recursos o de que expidan soportes presupuestales.

Pregunta 4:

La Norma de hechos ocurridos después del periodo contable define que todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable (31 de diciembre) y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, y sobre los cuales se poseen evidencias de sus condiciones existentes al final de dicho periodo, se requerirá un ajuste por parte de la entidad a los valores en los estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable ajustado.

Por consiguiente, Corvivienda deberá ajustar sus estados financieros para reconocer como ingreso del mes de diciembre los valores certificados por la SHD correspondiente al mismo periodo, aunque estos certificados sean emitidos con posterioridad al 31 de diciembre. Lo anterior, siempre y cuando el certificado expedido por la SHD sea emitido y notificado entre el final del periodo contable y antes de la fecha de autorización para la publicación de sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100010391 DEL 02-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Criterios para determinar el control de los activos Entidad que debe reconocer la depreciación de propiedades, planta y equipo Entidad que debe reconocer gastos por mantenimiento y combustible

Doctora
ALBENIS LEAL RAMÍREZ
Dirección de Vigilancia Fiscal
Contraloría Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010015852 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:

“Es una Entidad de gobierno general, que para su funcionamiento tiene constituido de fondo rotatorio, con el fin de que apoye a la entidad de gobierno general para las funciones misionales. Tanto la entidad de gobierno como su fondo rotatorio, cada una es una unidad ejecutora en el presupuesto general de la nación, aunque la sección presupuestal está a nombre de la entidad de gobierno general.

A estas entidades, les aplica la Resolución No.533 de 2015 y sus modificaciones y actualizaciones.

Estas entidades refieren para el manejo de la Propiedad Planta y Equipo, una resolución interna expedida en el mes de mayo de la vigencia 2014, la cual indica en el considerando que aplican lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, la cual está contenida en el Plan General de la Contabilidad Pública (PGCP) y la regulación de tipo específico que está contenida en el Manual de Procedimientos y en la Doctrina Contable Pública.

La resolución también refiere que los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la Entidad contable pública sin que medie el traslado de la

propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución.

Así las cosas, la resolución define en el RESUELVE lo siguiente:

'ARTICULO PRIMERO: Legalizar el traslado de los bienes muebles, inmuebles e intangibles (licencias y software) de propiedad del fondo rotatorio (...), a la contabilidad de la entidad de gobierno general, para el uso permanente sin contraprestación.

ARTICULO SEGUNDO: A partir de la fecha de expedición de la presente resolución, los bienes muebles, inmuebles e intangibles de uso permanente sin contraprestación trasladados por el Fondo Rotatorio a la "entidad de gobierno general", una vez terminada su vida útil o en razón a su obsolescencia, desuso o deterioro, deben ser restituidos a la contabilidad del Fondo Rotatorio para adelantar el proceso de baja del inventario de bienes.'

(...)

'ARTICULO CUARTO: A partir de la fecha de expedición de la presente resolución, los bienes muebles e inmuebles que se adquieran con cargo al presupuesto del Fondo Rotatorio, serán trasladados de manera automática a la contabilidad de la 'Entidad de Gobierno'

Es de precisar, que esta práctica la están realizando desde la entrada en vigor de la resolución en mención.

Por lo anterior, se presentan las siguientes inquietudes en relación con el manejo de esta Propiedad Planta y Equipo así:

1. A la luz de lo indicado en la resolución de la vigencia 2014, tanto en el 'RESUELVE', como lo señalado en los artículos 1,2 y 4 ¿es claro y suficiente para determinar los criterios de: control, ¿quién asume el riesgo, los beneficios, el uso?
2. Lo anterior conlleva a la pregunta si ¿está conforme a la norma, el registro que la entidad de gobierno general realiza en el Grupo de Propiedad Planta y Equipo, de todos los bienes muebles e inmuebles adquiridos por el Fondo Rotatorio?
3. Los gastos por depreciación de esta propiedad planta y equipo, los registra la entidad de gobierno general que tiene los bienes. ¿Esto es, conforme con la norma aplicable?
4. En este orden de ideas de acuerdo con lo expuesto en la resolución, el Fondo Rotatorio no tiene registrado en el Estado de Situación Financiera lo relacionado con 'Propiedad Planta y Equipo'; sin embargo, como este fondo registra los ingresos, a su vez registra los gastos por mantenimiento de la propiedad planta y equipo que trasladó a la entidad de gobierno; como por ejemplo también registra gastos de combustibles cuando no tiene registrado en el Estado de Situación Financiera vehículos.

¿Esto estaría acorde con la normatividad aplicable que registre estos gastos en el Estado de Resultados?".

Mediante llamada telefónica del 27 de abril de 2023 la doctora Albenis Leal aclara que el Fondo Rotatorio corresponde a una entidad pública, con personería jurídica y código chip para reporte ante la CGN.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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.

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

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles

arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

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

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que la regulación contable pública precedente, conformada por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, se encontró vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, dado que mediante la Resolución 156 de 2018 se derogaron los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución 354 de 2007.

En este sentido, las decisiones administrativas con afectación contable tomadas por las entidades con anterioridad a la entrada en vigencia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debieron ser revisadas con el fin de identificar si las mismas atendían o no a los criterios establecidos en esta última.

Ahora bien, de conformidad con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. 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.

Para definir si una entidad controla un recurso, se deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, aunque no sea un criterio concluyente; 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.

Así mismo, dentro de los aspectos señalados por el Marco Conceptual, se destaca el análisis sobre los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, que están relacionados con: i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este

En consecuencia, si existen traslados de activos entre entidades bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, corresponde a las mismas realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos, a efectos de determinar la entidad que controla el activo y así garantizar el reconocimiento en una sola entidad, lo cual incluye el análisis de la resolución a la que alude su consulta.

Aunado a lo anterior, es necesario el análisis del instrumento jurídico que crea y establece los objetivos planteados para el fondo rotatorio mencionado en su consulta, a fin de determinar si los mismos permiten agregar elementos para determinar la entidad que tiene el control de los activos.

Pregunta 3

La entidad que tiene el control de activo, reconocerá como propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; que, además, 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.

Por lo anterior y teniendo en cuenta la respuesta a la pregunta 1, si la entidad que ostenta el control de los bienes los reconoce como propiedades, planta y equipo aplicará lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, estos es, que para efectos de la medición posterior, determinará y estimará la depreciación y el deterioro de valor de estos activos.

Pregunta 4

Atendiendo al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, 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.

Por lo anterior, y como se mencionó en la respuesta a la pregunta 1, cuando existen traslados de bienes entre entidades se debe realizar un análisis integral a partir de juicios profesionales, a fin de determinar la entidad que cumple con los criterios de control y por lo tanto reconoce en su contabilidad estos bienes como activos, análisis que conlleva a que se presenten distintos escenarios, como por ejemplo, el que una entidad haga uso de un bien sin que deba reconocerlo como activo, por cuanto se le ha cedido el uso, para que produzca o suministre bienes o servicios.

En este sentido, con respecto al escenario planteado en el párrafo anterior y los gastos por mantenimiento o combustibles señalado en su consulta, el hecho de que una entidad

haga uso de bienes que no se encuentran reconocidos como activos dentro de sus estados financieros, no significa que no pueda reconocer como gasto las erogaciones relacionadas con su uso.

CONCEPTO No. 20231100010401 DEL 02-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Deterioro de valor de las cuentas por cobrar

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
Subdirectora de Contabilidad
Universidad Internacional del Trópico Americano
Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010015912 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:

“1. Para el caso de la universidad que tiene cuentas por cobrar por concepto de matrícula, donde se otorga fraccionamiento para que el estudiante cancele el semestre en varias cuotas;

- a) ¿cual sería el indicio de deterioro?
- b) ¿como se calcula el indicio de deterioro?
- c) ¿cual es el procedimiento contable para el registro del deterioro?
- c) ¿se puede deteriorar una cuenta al 100% solo con el indicio de mora?”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 211 de 2021, por la cual se modifican el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“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 la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

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

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

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 entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las

cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

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.

(...)

2.6. Revelaciones

(...)

22. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

23. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados” (Subrayado fuera de texto).

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

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

CONCLUSIONES

Preguntas a y b

Hasta diciembre del 2022, las entidades podían aplicar la Resolución 218 de 2020 en lo que respecta 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 Entidades de Gobierno, actualizadas mediante dicha resolución, establecían que cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realizara de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se debía verificar la existencia de indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Con la entrada en vigencia de la Resolución 211 de 2021, la Norma de cuentas por cobrar no contempla indicios de deterioro de las cuentas por cobrar, por lo tanto, atendiendo dicha modificación, a partir del 1º de enero de 2023 se debe calcular el deterioro estimando el valor de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, como mínimo, al final del periodo contable.

La estimación del deterioro se realiza de manera colectiva cuando las cuentas por cobrar comparten características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento, a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La matriz de deterioro deberá establecer 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.

Por su parte, la estimación del deterioro se realiza de manera individual cuando la cuenta por cobrar no comparte, con las demás cuentas por cobrar, características similares que puedan influir en el riesgo crediticio del deudor por factores como i) insolvencia, reestructuración y liquidación; ii) dificultades financieras del deudor; iii) pago de forma tardía o incompleta de la acreencia y; iv) otorgamiento de concesiones al deudor con ocasión a sus dificultades financieras, como la condonación de intereses o la ampliación de plazos para el pago de deuda.

Es importante precisar que, el párrafo 22 de la mencionada norma, indica que las entidades deben revelar, cuando estimen el deterioro de las cuentas por cobrar de manera individual, a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro. Así mismo, el párrafo 23 establece que cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

De modo que, a la entidad le corresponde determinar en su manual de políticas contables, entre otras cosas, los factores a considerar para estimar el deterioro de manera individual, y la forma en que realizará la agrupación de las cuentas por cobrar según su riesgo crediticio.

Pregunta c1

Si el valor de la pérdida crediticia esperada calculada es superior al saldo contable registrado a la fecha de la estimación, la entidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, previa disminución del ingreso por reversión del deterioro registrado en el periodo, si a ello hay lugar, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por su parte, si el valor de la pérdida crediticia esperada calculada es inferior al saldo contable registrado a la fecha de la estimación, la entidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR, previa disminución del gasto por deterioro de cuentas por cobrar registrado en el periodo, si a ello hay lugar.

Pregunta c2

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

Cuando un deudor esté en mora, y la entidad aún espere un flujo financiero por la cuenta por cobrar, se debe proceder a calcular el deterioro sobre la misma, estimando para esto, las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

Por otro lado, si sobre la cuenta por cobrar no existe ninguna probabilidad de recibir un flujo financiero, la entidad debe realizar la baja en cuentas de la misma, en atención a que dejó de cumplir los requisitos para su reconocimiento, para lo cual, debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta

5804-FINANCIEROS y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si aplica, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Es importante señalar que para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar se requiere que la entidad cuente con información que acredite que no es posible recibir ningún flujo financiero por las mismas, lo cual ocurre, 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; y iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

CONCEPTO No. 20231100011981 DEL 08-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Obligación de todas las entidades sujetas al Régimen de Contabilidad Pública de realizar el proceso de depuración contable de forma permanente Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctora
IDAMIRA FRAGOZO CRUZ
Jefe Oficina de Contabilidad
Municipio de Soledad
Soledad, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010017422 del 31 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:

“1. De acuerdo a Resolución No, 0557 de julio 16 de 2008 expedida por el Municipio de Soledad se creó el Comité de SOSTENIBILIDAD CONTABLE DEL MUNICIPIO DE SOLEDAD. Se anexa Resolución para su verificación.

2. En auditoría interna realizada por la Oficina de Control Interno para la vigencia 2021, en su informe definitivo hizo hallazgo el cual cita “SEGUNDO HALLAZGO: Se evidencia presunta deficiencia en la realización del comité de saneamiento contable, que se encuentra regulado por un acto administrativo municipal desactualizado y se recomienda tener presente las Sentencias y las modificaciones normativas como la descrita en el artículo 59 de la 1739 del 2014, que indicaba que el saneamiento contable o depuración de la contabilidad pública, ya no tendrán que realizarla todas las entidades públicas sino solo la DIAN. Y para el efecto la entidad depurará los valores contables, cuando corresponda algunas condiciones establecidas. Adicionalmente el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, que ordenaba a las entidades territoriales el proceso de depuración contable en un plazo máximo de 2 años a partir de la vigencia de la Ley; y este plazo ya se cumplió” *Cursiva propia.*

3. Dentro de los descargos preliminares otorgados por este despacho se planteó la necesidad de modificar o actualizar la Resolución No. 0557-2008, con acompañamiento

de la Oficina de Control Interno, en concordancia con lo establecido en la Resolución 193 de 1016 emitida por la CGN, sin embargo el Informe final de Auditoría Interna, reiteró el mismo hallazgo.

4. En virtud de todo lo anterior y con el ánimo de fortalecer la veracidad y relevancia de la información contable del Municipio e integrar los procesos y procesos procedimientos de las otras dependencias de la Alcaldía Municipal con el área contable, este despacho realizó un proyecto de resolución para modificar, actualizar o derogar la Resolución No. 0557-2008, solicitando apoyo a la Oficina de Control Interno del Municipio, toda vez que son procesos y actos administrativos que requieren de su aprobación. Se anexa proyecto de Resolución.

5. En respuesta enviada por correo electrónico de la Oficina de Control Interno, mantiene su posición en lo planteado en el Informe de Auditoría, "El pasado 21 de marzo de 2023, se recibió el Proyecto de Resolución/Actualización Comité Sostenibilidad Contable para la revisión y corrección. Es pertinente señalar que, como Oficina de Control Interno en los hallazgos determinados en el informe final, hicimos una observación con fundamentos jurídicos relacionada en un acto administrativo de 2008, frente a esa resolución han habido varias modificaciones y varias directrices posteriores, estipulados en el artículo 59 de la 1739 del 2014 y artículo 355 de la Ley 1819 de 2016. Con fundamento en lo anterior la Oficina de Contabilidad dentro de sus competencias es la que debe decidir si actualiza o modifica dicha resolución o en su defecto si la deroga de acuerdo con el análisis técnico y normativo" *Cursiva propia*.

Este despacho solicita su colaboración en la orientación de como proceder o emita un concepto que permita a este despacho despejar dudas en cuanto a lo estipulado en la Resolución CGN 193 de 2016, numeral 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, la cual establece que: "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".

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

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

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

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

(...)

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

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

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

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

“3.2.2. 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 lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que un computador 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 que no se espera obtener un potencial de servicio o 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 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; 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 entidad.

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, y no sólo por las entidades y en los términos en que una ley u otra disposición normativa lo establezca.

Ahora bien, el numeral 3.2.2. del Procedimiento en mención establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el comité.

Lo anterior, teniendo en cuenta que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

CONCEPTO No. 20231100013531 DEL 18-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del ingreso y la cuenta por cobrar por servicios educativos Cálculo de deterioro cuando se presenta mora en los pagos por parte de los estudiantes

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
Subdirectora de Contabilidad
Universidad Internacional del Trópico Americano
Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010018642 del 12 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“... concepto para el tratamiento contable por concepto de servicios educativos:

1. El estudiante solicita crédito de la matrícula para el semestre a cursar. ¿La causación de la cuenta por cobrar se realiza afectando el ingreso por el valor total de la matrícula o solo se debe afectar el ingreso a medida que el estudiante paga las respectivas cuotas? ¿cuál sería el respectivo registro contable? ¿si el estudiante presenta mora en un pago como calculo la pérdida esperada? ¿si el estudiante presenta mora en un pago como se establece la probabilidad de deterioro?”

CONSIDERACIONES

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

(...)

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos”.

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, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

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

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

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

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 entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

2.6. Revelaciones

(...)

22. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

23. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

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

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.

(...)

2.2. Medición

16. Los ingresos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados. (...)

18. La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

- a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

19. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

20. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la entidad reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la entidad postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute. (...)” (Subrayado fuera de texto).

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, describe la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad, que se originan en la prestación del servicio de educación”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se resuelve su consulta en los siguientes términos:

i. Reconocimiento contable del ingreso y la cuenta por cobrar por servicios educativos

De conformidad con el principio de contabilidad pública de Devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Así mismo, atendiendo al principio de Asociación deberá reconocer los costos y gastos necesarios para la obtención de ingresos con contraprestación.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación establece que los ingresos por prestación de servicios se reconocen 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.

En consecuencia, los ingresos por concepto de servicios educativos se reconocerán cuando se realice la prestación del servicio, con independencia del momento en el que se realice el pago.

A continuación, se presentan los registros contables de dos posibles situaciones:

a. Los estudiantes solicitan que el pago de la matrícula se difiera durante el semestre

Cuando la Universidad preste el servicio de educación debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con los pagos efectuados por los estudiantes, la entidad registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Ahora bien, si de acuerdo con el plan de pagos pactado con los estudiantes, la Universidad recibe pagos que cubren servicios de educación que esta no ha prestado, es decir, pagos de manera anticipada, debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del servicio prestado, y la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor del servicio que no ha prestado.

Posteriormente, en la medida en que se preste el servicio de educación, se disminuirá la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrará el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

b. Los estudiantes cancelan la matrícula del semestre al inicio de este

Con el recaudo del pago por los estudiantes antes de la prestación del servicio educativo, la entidad registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, se disminuirá la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se registra el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

ii. Cálculo de deterioro cuando se presenta mora en los pagos por parte de los estudiantes

Sobre el deterioro de valor de las cuentas por cobrar, la CGN emitió el Concepto No. 20231100010401 el 02 de mayo del 2023, dirigido a la doctora Claudia Patricia Manrique Vega, subdirectora de contabilidad de la Universidad Internacional del Trópico Americano, del cual se retoma lo siguiente:

La Norma de cuentas por cobrar establece que se debe calcular el deterioro estimando el valor de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, como mínimo, al final del periodo contable.

La estimación del deterioro se realiza de manera colectiva cuando las cuentas por cobrar comparten características similares que pueden influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento, a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La matriz de deterioro deberá establecer 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.

Por su parte, la estimación del deterioro se realiza de manera individual cuando la cuenta por cobrar no comparte, con las demás cuentas por cobrar, características similares que puedan influir en el riesgo crediticio del deudor por factores como i) insolvencia, reestructuración y liquidación; ii) dificultades financieras del deudor; iii) pago de forma tardía o incompleta de la acreencia y; iv) otorgamiento de concesiones al deudor con ocasión a sus dificultades financieras, como la condonación de intereses o la ampliación de plazos para el pago de deuda.

Es importante precisar que, el párrafo 22 de la mencionada norma, indica que las entidades deben revelar, cuando estimen el deterioro de las cuentas por cobrar de manera individual, a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora al final del periodo y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro. Así mismo, el párrafo 23 establece que cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se realizó la agrupación, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y los porcentajes de incumplimiento aplicados.

Por lo expuesto, a la entidad le corresponde determinar en su manual de políticas contables, entre otras cosas, los factores a considerar para estimar el deterioro de manera individual, y la forma en que realizará la agrupación de las cuentas por cobrar según su riesgo crediticio.

Adicionalmente, la CGN emitió la Guía de aplicación N° 005 Deterioro colectivo y baja en cuentas de las cuentas por cobrar, la cual 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 Entidades de Gobierno → Guías de aplicación.

CONCEPTO No. 20231100013741 DEL 23-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Bienes de uso público
	SUBTEMA	Control administrativo de bienes Reconocimiento como activo o gasto de elementos como bienes de uso público.

Doctora
GLORIA CECILIA SALGADO VALENCIA
Contadora
Secretaría de Hacienda y Finanzas Públicas
Municipio de Castilla La Nueva
Castilla La Nueva, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20230010018392 del 12 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:

"Solicitar asesoría sobre tratamiento de almacén en una obra pública cuyo objeto es "construcción de obras de protección: sector 1. cruce de la red de acueducto vereda la paz (Guamal); sector 2. la playita; sector 3. río Guamal centro poblado san lorenzo en el municipio de castilla la nueva, meta".

Normalmente, las obras como construcciones de parques, edificios tienen entrada a almacén, se hace al final, con el acta de liquidación, las parciales se contabilizan en cuentas del activo como 'construcciones en curso' este tipo de contrato no tiene entrada a almacén al final, las actas parciales se contabilizan al gasto de una vez, pero el acta que llegó tiene algunos componentes de suministro, discriminados desde el contrato como suministros, por eso, almacén decidió que debía tener entrada por esos ítems, entrada a almacén de consumo, o sea igual va de una vez al gasto, además se hace la respectiva salida almacén argumenta que es una forma de control, dar trazabilidad a los ítems del contrato que quedaron estipulados como suministro.

pregunta: ¿es procedente hacer la entrada a almacén? o definitivamente, no necesita entrada, y ¿se contabiliza de una vez al gasto en la orden de pago?".

El 17 de mayo de 2023 se contactó vía telefónica a la Doctora Gloria Cecilia Salgado Valencia, quien expone que los elementos a los que se refiere son adquiridos para llevar

a cabo una obra de mantenimiento de un bien de uso público, por lo que requiere conocer si debe tener ingreso al almacén o no; teniendo en cuenta que son elementos que se utilizan para llevar a cabo mantenimientos de obras ejecutadas en el municipio, lo cual, por política contable de la entidad este tipo de elementos se llevan al gasto.

CONSIDERACIONES

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”.

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

“6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.5. 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”.

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022 establece:

“10. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos” (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, el control administrativo que deben efectuar las entidades a los bienes será determinado por cada entidad, ya que este constituye un medio de control propio y en este sentido, la CGN no es competente para pronunciarse sobre el manejo del inventario o almacén de las entidades públicas, por cuanto dicha materia no es objeto de su regulación.

Ahora bien, desde el punto de vista contable, la entidad deberá reconocer como parte de sus activos aquellos bienes que cumplan con los criterios definidos para su reconocimiento de acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En atención a su inquietud y a la Norma de Bienes de uso público, se reconocerán como gastos del periodo en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS, los elementos adquiridos cuya finalidad sea la de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos, ya que hace referencia al mantenimiento y conservación de dichos bienes.

De otro lado, se reconocerán como mayor valor del activo en la en la subcuenta respectiva de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES, los bienes adquiridos que aumenten la vida útil, amplíen la eficiencia operativa, mejoren la calidad de los servicios o reduzcan significativamente los costos de un activo existente, por corresponder a una mejora o rehabilitación de dichos bienes.

CONCEPTO No. 20231100013781 DEL 23-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las consignaciones donde no se identifica el tercero o concepto, de pagos sin soportes contables y de pagos a terceros con soportes contables.

Doctor
CARLOS JAVIER ARIAS
Secretario Administrativo y Financiero Municipal
Alcaldía de Inírida
Inírida, Guainía

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400019212 del 18 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“REF: CONCEPTO TRATAMIENTO CONTABLE DE PARTIDAS CONCILIATORIAS.

(...) En atención y de conformidad con el asunto de la referencia, de manera atenta me dirijo a su despacho con el fin de solicitar la emisión de concepto para el tratamiento contable de lo siguiente:

En revisión de las conciliaciones bancarias del Municipio de Inírida, se observa que se tienen incrementos y reducciones de partidas conciliatorias de vigencias anteriores sin identificar, una vez realizada todas las gestiones administrativas no se encontraron documentos que soporten las transacciones, por ende, a la fecha no se ha realizado ningún registro en la contabilidad del Municipio.

De las partidas conciliatorias que requieren gestión administrativa para su identificación y aplicación tenemos las siguientes consignaciones no identificadas y pagos (egresos):

- Partidas a las que no se les ha identificado el tercero
- Partidas en las que se logró identificar el tercero, pero no el documento o concepto por el cual se realizó la consignación.

- Partidas de pagos los cuales se logró identificar el tercero, pero no cuentan con documentos que soporten la transacción ni movimiento en cuentas por pagar en libros contables pendientes de pago.
- Registros contables que reversan transacciones y que no se anularon durante el periodo correspondiente.
- Ingresos que corresponden a pagos (egresos) rechazados por el banco, cuyo registro de ingreso (devolución del banco) no se realizó en la vigencia y no se evidencia movimiento contable en otra cuenta como contrapartida para la aplicación del registro.

Las interrogaciones puntuales al respecto son:

1. ¿Las consignaciones sin identificación del tercero que la realiza, cómo se registran y en qué momento?
2. ¿Si se identifica el tercero, pero no hay información suficiente que permita identificar el documento o concepto al que se debe aplicar el recaudo, cómo es su tratamiento?
3. ¿Los pagos que se realizaron de los cuales no se ha identificado el concepto, no se tiene documentación que lo soporte ni cuenta por pagar pendiente, cómo se registra y en qué momento?
4. ¿Qué tratamiento contable se les da a los ingresos con tercero identificado en cuentas bancarias, que corresponden a pagos rechazados y no cuentan con movimiento en libros contables”?

Mediante llamada telefónica efectuada el 02 de mayo de 2023, la doctora María de los Ángeles Silva Cenón, contadora del Municipio de Inírida, señaló respecto de la cuarta pregunta de la consulta que el municipio pagó al tercero, pero el Banco Agrario rechazó el pago, en el extracto bancario se evidencia la salida del recurso y el ingreso del cual no existe registro contable (partidas correspondientes al año de 2020). Tesorería efectuó nuevamente el pago en el mismo mes de 2020 aproximadamente. Además, envía por correo electrónico del 06 de mayo de 2023 copia de la orden de pago N°31217 del 26 de agosto de 2020 donde se evidencia el siguiente registro: crédito en la subcuenta 251101-Nómina por pagar y débito en la subcuenta 510101-Sueldos de personal.

Asimismo, informa que el Municipio de Inírida cuenta con un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

CONSIDERACIONES

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

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

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

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, señalan:

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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:

"3.2.2. 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.

3.2.3. 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.

(...)

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 transparencia 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.

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.

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”.

(...)

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

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

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

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

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información (...)” (Subrayados fuera de texto).

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

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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.

(...)

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 (...)” (Subrayados fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la

identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación. (Subrayado fuera del texto).

Además, establece que se debita con "El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural" y se acredita con "El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales".

El referido (CGC) describe la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO de la siguiente manera: "Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios" (Subrayados fuera del texto).

Además, establece que se debita con "El pago de los beneficios a los empleados a corto plazo" y se acredita con "El valor de la obligación por beneficios a los empleados a corto plazo".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, expresa que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, con el fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar entre otros y se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar cifras de los estados financieros.

De otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable señala que 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. Además, el numeral 4.1. Soportes de contabilidad de la misma Norma, indica 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.

Ahora bien, para dar respuesta a su consulta tendremos en cuenta lo mencionado con anterioridad y lo expuesto en las consideraciones, así:

Pregunta 1.

La entidad registrará las consignaciones donde no se identifique el tercero cuando se conozca de la consignación por medio del extracto u otro documento, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Pregunta 2.

Si la entidad identifica el tercero, pero no hay información suficiente que permita conocer del documento o concepto al que se debe aplicar el recaudo, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

En consecuencia, con respecto a las preguntas 1 y 2, la entidad atenderá a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, especialmente lo establecido en los siguientes numerales: 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera y 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, los cuales expresan que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otros; y 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, que menciona que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el fin de que se cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Una vez la entidad haya realizado diferentes procesos con el fin de determinar si las consignaciones 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 entidad, 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 entidad 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.

Pregunta 3.

En lo concerniente a los pagos que se realizaron de los cuales no se ha identificado el concepto, no se tiene documentación que lo soporte ni cuenta por pagar pendiente, en este caso, la entidad no podrá efectuar ningún registro contable, debido a que no existe documento soporte. Lo anterior, de conformidad con lo expresado en el numeral 4.1. Soportes de contabilidad contenido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

Por lo anterior, la entidad deberá revisar los extractos bancarios, pedir información a las entidades respectivas, verificar si existe o no registro contable asociado al tercero al cual se le realizó el giro; también podrá revisar de manera completa otros documentos, con el fin de ubicar la información respectiva.

Adicionalmente, la entidad deberá definir y aplicar un procedimiento o política contable respecto de estos hechos ocurridos en el pasado, que se ajuste a los criterios señalados en el Marco Conceptual y en las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Pregunta 4.

En lo referente al giro rechazado por el banco del que no hay un registro contable, como no se realizó una salida de efectivo no procederá registro alguno. Si, posteriormente, se efectuó un nuevo giro y el reconocimiento del gasto se realizó debitando la subcuenta 510101-Sueldos de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS y acreditando la subcuenta 251101-Nómina por pagar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, se deberá reconocer dicho pago mediante un débito en la subcuenta 251101-Nómina por pagar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por último, y de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3-Corrección de errores de la Norma Políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, el Municipio de Inírida deberá evaluar la materialidad de los errores, en tanto que, si los hechos económicos son materiales, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por los errores. Si los errores ocurrieron con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

CONCEPTO No. 20231100014891 DEL 30-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplazamiento de la presentación del estado de flujo de efectivo Carácter vinculante de los conceptos y de las resoluciones expedidas por la Contaduría General de la Nación

Doctor
ALEXIS FERLEY BOHÓRQUEZ
Jefe Oficina Asesora Jurídica y de Contratación
Universidad Internacional del Trópico Americano
Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400016042 del 24 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:

“1. ¿De conformidad con el 2 del artículo 7 de la Ley 1740 de 2014 y demás normas concomitantes, la Subdirección de Inspección y Vigilancia del Ministerio de Educación Nacional puede solicitar a los entes autónomos universitarios el estado de flujo de efectivo que trata la Resolución No. 283 de la Contaduría General de la Nación 2022?

2. ¿De conformidad con el 2 del artículo 7 de la Ley 1740 de 2014, la Subdirección de Inspección y Vigilancia del Ministerio de Educación Nacional en materia de contabilidad pública puede solicitar informes contables no establecidos o exceptuados en la normativa o doctrina contable para los entes universitarios autónomos?

3. ¿De conformidad con el 2 del artículo 7 de la Ley 1740 de 2014 que información contable pública, puede solicitar la Subdirección de Inspección y Vigilancia del Ministerio de Educación Nacional a los entes autónomos universitarios que trata el literal c). del artículo 16 de la Ley 30 de 1992?

4. ¿A la luz de lo dispuesto en la Sentencia C-487 de 1997, los actos administrativos como resoluciones y conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación, son vinculantes ante la Subdirección de Inspección y Vigilancia del Ministerio de Educación Nacional?”.

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 298 de 1996, señala:

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

(...)

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir;

(...)

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

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

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, dispone:

“ARTÍCULO 65. DEBER DE PUBLICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL. <Artículo modificado por el artículo 15 de la Ley 2080 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Los actos administrativos de carácter general no serán obligatorios mientras no hayan sido publicados en el Diario Oficial o en las gacetas territoriales, según el caso.

(...)

ARTÍCULO 66. DEBER DE NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER PARTICULAR Y CONCRETO. Los actos administrativos de carácter particular deberán ser notificados en los términos establecidos en las disposiciones siguientes”.

Por su parte, la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-487 de 1997, manifestó:

“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado. Esos poderes, “de imposición y de mando”, reclaman para ser efectivos facultades de inspección y de sanción como las consagradas en los literales q y t del artículo 4 de la ley 298 de 1996, las cuales deben ser reguladas por la ley, a través de las cuales el organismo rector, en este caso la Contaduría, pueda verificar y exigir, de ser el caso coercitivamente, el cumplimiento oportuno y pertinente de las normas y directrices que expida en cumplimiento de sus funciones, pues los errores o inconsistencias en el desarrollo de los procedimientos que ella determine, como se dijo, no solo afectarían la contabilidad de la entidad inspeccionada, sino que distorsionarían el escenario contable nacional acarreando graves consecuencias para el país. Esas facultades de inspección y de sanción, que deben ser objeto de regulación especial por parte del legislador, o en su defecto remitirse a las disposiciones generales de la ley (Código Unico Disciplinario), en el caso que se analiza, se limitan al ámbito administrativo, por eso las otorgó el legislador, de conformidad con el texto de las disposiciones impugnadas, exclusivamente para verificar el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, lo que indica que en ningún caso invaden materias o espacios atribuidos por el Constituyente a otros organismos del Estado”.

Respecto a la regulación contable pública, la Resolución 283 de 2022, establece:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015 'Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones ', en el literal d) del subtítulo 'Primer periodo de aplicación', en relación con el plazo para la presentación del estado de flujos de efectivo, el cual quedará así:

d. La presentación del estado de flujo de efectivo bajo el Marco Normativo para entidades de Gobierno se aplaza de forma indefinida” (Subrayado fuera de texto).

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

MARCO CONCEPTUAL PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA

INTRODUCCIÓN

1. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece los conceptos que se deben

observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general de las entidades de gobierno. La información financiera de propósito general es aquella que pretende cubrir las necesidades de usuarios que no tienen la facultad de pedir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros son una forma concreta de información financiera de propósito general, los cuales constituyen una representación estructurada de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad.

(...)

2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

6. Los usuarios de la información financiera de propósito general son aquellos que no tienen la facultad de pedir información a la medida de sus necesidades o que, teniendo dicha facultad, recurren a esta para satisfacer sus necesidades de información de manera parcial o total.

7. De acuerdo con las necesidades y usos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno, los usuarios son, entre otros, los siguientes:

(...)

f) Los organismos de control externo que demandan información financiera para formar un juicio en relación con el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda del patrimonio y los recursos públicos, así como para evaluar la razonabilidad de dicha información.

g) La Contaduría General de la Nación que, para fines de consolidación y gestión, requiere información financiera del sector público, la cual es utilizada por otros usuarios en la toma de decisiones y en el ejercicio del control.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

50. Los estados financieros de propósito general constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad y presentan información relativa a los elementos de los estados financieros, los cuales son objeto de reconocimiento, medición, baja en cuentas y presentación.

(...)

6.5 Presentación de los estados financieros

127. La información sobre los elementos de los estados financieros se presenta en un juego completo de estados financieros, el cual está compuesto por a) un estado de

situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

En virtud de lo anterior, se dará respuesta a sus inquietudes atendiendo a la regulación contable pública expedida por esta entidad, esto es, atendiendo a sus competencias; por lo cual, no haremos ninguna manifestación acerca de la facultad de inspección del Ministerio de Educación Nacional de que trata el numeral 2 del artículo 7º de la Ley 1740 de 2014 referido en sus preguntas.

Hecha la anterior precisión, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Pregunta 1

De conformidad con lo establecido en el literal e) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, corresponde a la CGN señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público.

En este sentido, la CGN estableció el juego completo de estados financieros de propósito general que deben presentar las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual está conformado por: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

Respecto al estado de flujos de efectivo del periodo contable, es preciso señalar que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, aún no deben presentarlo en atención a lo señalado en el literal d) del artículo 4º de la Resolución 533 de 2015 (modificado por el artículo 1º de la Resolución 283 de 2022).

Así las cosas, como la Universidad Internacional del Trópico Americano es una entidad sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, aún no debe presentar dicho estado de flujos de efectivo de periodo contable. Por lo cual, no es viable para ningún usuario de la información financiera de propósito general, incluido el Ministerio de Educación Nacional, solicitar dicho informe.

Preguntas 2 y 3

Como se estableció en el punto anterior, la CGN regula lo relativo a la información financiera de propósito general que deben presentar las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la cual, de acuerdo a lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es aquella que pretende cubrir las necesidades de usuarios que no tienen la facultad de pedir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Respecto a esto último, se tiene que algunas entidades, de acuerdo a sus competencias o facultades, pueden solicitar a las entidades sujetas al ámbito de aplicación del RCP informes a la medida de sus necesidades específicas de información, los cuales, no son regulados ni establecidos por esta entidad.

De conformidad con lo anterior, la CGN no es competente para establecer cuántos y cuáles informes contables, distintos a los regulados en el Régimen de Contabilidad Pública, pueden solicitar otras entidades, incluido el Ministerio de Educación Nacional, por cuanto ello obedecerá a sus competencias y necesidades específicas de información.

Ahora bien, respecto a la información contable pública establecida en el RCP, todos los usuarios de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno, deben tener acceso, entre otros, a:

- a) El estado de situación financiera al final del periodo contable.
- b) El estado de resultados del periodo contable.
- c) El estado de cambios en el patrimonio del periodo contable.
- d) Las notas a los estados financieros.
- e) Los informes financieros y contables de que trata el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, anexo a la Resolución 356 de 2022.
- f) Los formularios de que trata el Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), anexo a la Resolución 159 de 2019.
- g) Al informe anual de evaluación de control interno contable, de que trata el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016.

Pregunta 4

De acuerdo con lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-487 de 1997, todas las decisiones que en materia contable adopte la CGN de conformidad con la ley, dentro de las que se incluyen las resoluciones y conceptos emitidos, son obligatorias para las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, dentro de las que se encuentra el Ministerio de Educación Nacional y la Universidad Internacional del Trópico Americano.

Así las cosas, la normativa contable pública expedida por la CGN mediante resoluciones, es vinculante y empieza a regir en los términos señalados en la misma resolución, una vez sea publicada en el Diario Oficial; por su parte, los conceptos expedidos a dichas entidades son de obligatorio cumplimiento para las mismas una vez notificados.

Lo anterior, en atención a que, como la misma Corporación señaló, dichas decisiones hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de estas entidades, irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los productos finales, que son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.

CONCEPTO No. 20231100014921 DEL 31-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Principio de no compensación en el reconocimiento de una cuenta por cobrar y cuenta por pagar con un mismo tercero.

Doctor
JORGE ELIÉCER HORTA CULMA
Director Financiero
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021272 del 2 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:

“Muy comedidamente solicitamos atender la consulta que se plantea a continuación relacionada con el tratamiento contable de la compensación de activos y pasivos, con base en los siguientes hechos:

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en virtud de lo establecido en el Artículo 85 de la Ley 142 de 1994; se encuentra facultada para cobrar anualmente una contribución especial a los prestadores de servicios públicos domiciliarios sujetos a su inspección, vigilancia y control, y/o a quienes desarrollen las actividades complementarias a dichos servicios, definidas en las Leyes 142 y 143 de 1994, y que constituyen un derecho originado en transacciones sin contraprestación.

En este sentido, la SSPD realiza registro de cuentas por cobrar por contribuciones especial (Contribuciones Tasas e Ingresos no Tributarios- Contribuciones -131127) a la misma prestadora y a su vez puede registrarle cuentas por pagar con ocasión de fallos judiciales en contra CRÉDITOS JUDICIALES/Sentencias- 246002.

Ahora, teniendo en cuenta que el ‘Marco Conceptual para la Preparación y Presentación De Información Financiera del Régimen de Contabilidad Pública’ señala respecto de los principios de Contabilidad Pública que:

‘40. Esencia sobre forma:

(...)

47. No compensación:

No obstante lo anterior, el artículo 5° de la Ley 1066 de 2016, estableció que 'Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario.'

Así mismo, el artículo 861 del Estatuto Tributario Nacional contempló la compensación de valores previa a la devolución de saldos en los siguientes términos: '(...) en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable'.

Adicionalmente, el Código Civil, señala:

'ART. 1714.—Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse.'

'ART. 1715.— La compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aun sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra reúnan las calidades siguientes:

1. Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.
2. Que ambas deudas sean líquidas.
3. Que ambas sean actualmente exigibles. (...).'

Teniendo en cuenta las normas citadas, y en aras de tener claridad del tema de la 'Compensación de activos y pasivos' solicitamos concepto sobre si es procedente dicha figura, el tratamiento contable que aplicaría y de ser el caso cual sería el módulo transaccional para efectuar el procedimiento en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF, en el siguiente caso:

- Compensación de una obligación con ocasión de un fallo judicial en contra de la SSPD, con una cuenta por cobrar de un prestador de servicio público, bajo los términos del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 citado en apartes anteriores".

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS.

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El principio de no compensación reza que no deben reconocerse ni presentarse como partidas netas en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, aquellas que resultan de compensar activos y pasivos, o ingresos, gasto y costos, excepto en los casos que la norma contable regule.

Por lo anterior, si se da origen a cuentas por cobrar y cuentas por pagar por diferentes hechos económicos con un mismo tercero, no es posible registrar ni presentar pasivos o activos netos que surjan de la compensación de partidas relacionadas con obligaciones y derechos, a menos que se trate de una excepción mencionada en alguna norma específica, como por ejemplo, los beneficios posempleo y los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, que se presentan como un valor neto en el pasivo o activo.

En consecuencia, frente al caso en el que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios – SSPD realiza el registro de una cuenta por cobrar por concepto de contribución especial a una prestadora y, a su vez, sobre esta prestadora se ha reconocido una cuenta por pagar con ocasión de fallos judiciales en contra de la SSPD, atendiendo al principio de No compensación, no procede el reconocimiento ni presentación del valor neto como un activo o pasivo. Por lo que, se deberá reconocer cada uno de los hechos de forma separada.

Ahora bien, una cuenta por cobrar se da de baja en cuentas, total o parcialmente, 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 y, una cuenta por pagar se da de baja en cuentas, total o parcialmente, 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. Lo anterior, podrá ocurrir cuando se acuerda un cruce de cuentas entre las entidades.

Por lo anterior, con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar y de la cuenta por pagar, y atendiendo a la característica fundamental de Representación fiel y

al Principio de esencia sobre forma, si de conformidad con las disposiciones legales y contractuales las entidades acuerdan un cruce de cuentas como forma de extinguir o dar de baja ambas acreencias, la entidad debitará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, así como la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), en caso de haber un deterioro, y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. En caso de presentarse diferencia, se registrará como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20231100015801 DEL 09-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar

Doctora
ALEXANDRA SOLER HERNÁNDEZ
Subdirectora Administrativa y Financiera
Departamento Administrativo de Valorización Distrital
Cartagena de Indias, D. T. y C

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010022942 del 12 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 comunicación se señala que el Departamento Administrativo de Valorización Distrital de la Alcaldía Mayor de Cartagena de Indias, posee cuentas por cobrar registradas desde el 2003 por concepto de contribución por valorización, por lo cual consulta cuál es el tratamiento contable para realizar la de baja en cuentas de dichas cuentas por cobrar.

CONSIDERACIONES

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

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

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia

del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

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

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

Es pertinente aclarar que cuando los deudores se constituyeron en mora, y la entidad 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, en atención a que las cuentas por cobrar objeto de su consulta que presentan más de diecinueve años de vencimiento cumplen con la 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 se registrará con un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20231100016011 DEL 15-06-2023

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

Doctor
CARLOS ROBERTO CARDONA
Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable
Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010020972 del 02 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:

“De manera atenta me permito solicitar emitir un concepto relacionado con la observación N°1 por parte del equipo auditor de la Contraloría General de la República a los Estados Financieros de la vigencia 2022, para lo cual me permito informar lo siguiente:

1) 'Observación N°1 Otras Cuentas por Cobrar, Convenios Interadministrativos

Condición

En las notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2021, señalaron:

'Los convenios de los municipios de Achí, Doncello, Caldono, Pauna, Popayán y Riohacha de los años anteriores a 2019 se llevan a la cuenta por cobrar según la política establecida por la unidad, debido a que los municipios no legalizaron los desembolsos realizados de acuerdo con el acta de comité extraordinario de sostenibilidad contable se propone:

- Llevar a una cuenta por cobrar y se aplica el deterioro de cartera, basados en las normas internacionales de información financiera NIIFSP.
- Incluir el concepto de la Contaduría General de la Nación, en el caso que sea una cuenta por cobrar con deterioro, para los que aplican cuentas por cobrar de difícil

recaudo entre ellos: Pauna, Achí, Caldono y Doncello. Se propone urgente llevar al comité de depuración los convenios que se encuentren subrogados de 2010 a 2014.

- En la vigencia 2020 de acuerdo con las gestiones de cobro o demanda que adelantó la Oficina de Defensa Jurídica, se realizó nuevamente el Comité de Sostenibilidad Contable.
- A 31 de agosto de 2021, el área de Gestión Interinstitucional aclara que los convenios de Pauna, Achí, Caldono y El Doncello se encuentran en la OAJ con estado de incumplimiento debido a que no se debió a tener respuesta favorable por parte de estos municipios para la liquidación bilateral.

El 27 de diciembre se expide la resolución N°4233 por la cual se reconoce y autoriza un pago derivado de una conciliación judicial la cual según acuerdo conciliatorio aprobado en control de legalidad por parte del juzgado segundo administrativo de Florencia entre el municipio de Doncello y la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas, se reconoce un primer pago por valor de \$373.452.311 el 27 de diciembre de 2021 y un segundo pago por valor \$30.771.180 a más tardar el 28 de febrero de 2022'.

Ahora bien, en las notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2022, informan:

7.3 Otras cuentas por cobrar

1384 – Otras cuentas por cobrar

138490 – Otras cuentas por cobrar

PCI-UARIV \$2.588.217.265,21

7.4 Cuentas por cobrar vencidas y no deterioradas

138690 – Deterioro de otras cuentas por cobrar

PCI – UARIV \$-968.921.544,08

(...)

Es decir, las cuentas por cobrar a 31 de diciembre de 2022 fueron deterioradas de acuerdo con la política contable para el cálculo del deterioro, arrojando un valor de deterioro de (\$968.921.544.08) correspondiente al deterioro causado a las cuentas por cobrar de la subcuenta 138490. No obstante, por la naturaleza de estas cuentas por cobrar, no se consideran susceptibles de deterioro.

Por lo anterior, el saldo de la cuenta 138490 – Otras cuentas por cobrar (PCI Unidad) por \$2.587.416.234,21 de diciembre de 2022, generado en convenios interadministrativos firmados que corresponden a recursos por legalizar, presenta incertidumbre, si tenemos en cuenta que al encontrarse los procesos en la Oficina Asesora Jurídica para adelantar gestión de cobro, liquidación bilateral o terminación jurídica; aunado así mismo a la antigüedad de los desembolsos realizados y sin legalizar desde las vigencias 2017 y 2018, considerando además que fueron objeto de deterioro por \$968.921.544,08, valor equivalente al 37.45% del total de los convenios; afectando el gasto de la vigencia y el resultado del ejercicio.

Causa

Lo anterior con ocasión de la falta de seguimiento, monitoreo y una adecuada supervisión en la ejecución de los convenios interadministrativos.

Efecto

Lo anterior conllevó a adelantar procesos judiciales sobre recursos desembolsados por concepto de convenios interadministrativos; así como aplicación y reconocimiento de deterioro de dichos valores. Presentando así misma incertidumbre sobre el saldo de la cuenta 138490-Otras cuentas por cobrar (PCI Unidad) a 31 de diciembre de 2022 y aplicación de la política.

Hallazgo con presunta incidencia disciplinaria. El cual se trasladará a la Procuraduría General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación.

2) Mediante acta del comité de sostenibilidad del 3 de febrero de 2020 se aprobó reclasificar algunos convenios interadministrativos a cuentas por cobrar y aplicarles el deterioro pertinente, a continuación, relaciono como se justificó en dicho comité:

Nota importante: En el momento los recursos en administración entregados en durante 2010, 2011, 2017 y 2018, dejaron de ser recursos en efectivo por el hecho de que estos convenios ya no están vigentes; en segunda instancia están pendientes de legalizaciones y faltan documentos que soporten la ejecución. A la fecha tampoco son demandas en curso; por cuanto no se ha instaurado una demanda y mucho menos son demandas admitidas. Si fuera una demanda admitida habría un procedimiento para reconocer las demandas admitidas.

Las decisiones aprobadas fueron:

Se propone llevar una cuenta por cobrar y se aplica el deterioro de cartera, basados en las Normas Internacionales de Información Financiera NIIFSP, para ello se levantará una política de cuentas por cobrar donde se incluya el deterioro de cartera.

Incluir el concepto de la Contaduría General de la Nación en el caso de que sea una cuenta por cobrar de difícil recaudo entre ellos Pauna, Achí, Sincé, Caldon, Doncello. Se propone urgente llevar al Comité de depuración los convenios que se encuentran subrogados de 2010 a 2014.

En la vigencia 2020 de acuerdo con las gestiones de cobro o demanda que adelante la Oficina de Defensa Jurídica, se realizará nuevamente el Comité de Sostenibilidad Contable.

3) La unidad realizó la reclasificación de los valores correspondientes a los siguientes convenios a cuentas por cobrar:

Descripción:	Saldo contable
Convenio 1385-2017 Municipio de Doncello	\$68.589.702,21
Convenio 1507-2018 Municipio de Pauna	\$491.980.000,00
Convenio 1508-2018 Municipio de Achí	
Departamento de Bolívar	\$2.026.846.532,00
Total	\$2.587.416.234,21

4) En el año 2020 estableció la política de deterioro de cartera (se adjunta) y empezó a deteriorar esta cartera en los años 2020,2021 y 2022.

5) En la auditoría realizada a la vigencia 2022 la Contraloría estableció la observación N°1, en la cual manifiesta: 1) 'las cuenta por cobrar a 31 de diciembre de 2022 fueron deterioradas de acuerdo con la política contable para el cálculo del deterioro, arrojando un valor de deterioro (\$968.921.544,08) correspondiente al deterioro causado a las cuentas por cobrar de la subcuenta 138490. No obstante, por la naturaleza de estas cuentas por cobrar, no se consideran susceptibles de deterioro". Así mismo, observó que, 2)"el saldo de la cuenta 138490-Otras cuentas por cobrar (PCI Unidad) por \$2.587.416.234,21 a 31 de diciembre de 2022, generado en convenios interadministrativos firmados que corresponde a recursos por legalizar, presenta incertidumbre, si tenemos en cuenta que al encontrarse los procesos en la Oficina Asesora jurídica para adelantar gestión de cobro, liquidación bilateral o terminación jurídica; aunado así mismo a la antigüedad de los desembolsos realizados y sin legalizar desde las vigencias 2017 y 2018.'

Por lo anterior, solicito concepto de la entidad rectora, para que nos aclaren y conceptúen si la reclasificación de estos convenios a cuentas por cobrar no correspondía de acuerdo al marco normativo que nos rige y si la política de deterioro que aplicamos en los últimos tres años a estas cuentas no correspondía".

CONSIDERACIONES

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

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

Artículo 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

(...)

3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual" (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la regulación contable pública, la Resolución 211 de 2021, dispone:

“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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

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

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

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, señalan:

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos,

pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, (vigentes hasta el 31 de diciembre del 2022) señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

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

“2.4. Medición posterior

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

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

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

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

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;
- 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 acuerdo a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

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. Así mismo, el CPACA establece que prestan mérito ejecutivo los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.

En este sentido, la reclasificación a cuentas por cobrar de las partidas en que se haya reconocido la entrega de recursos en virtud de contratos o convenios interadministrativos, procede siempre que la entidad que entrega los recursos que no fueron ejecutados, ostente un derecho a recibir la devolución de los mismos del cual espere, a futuro, la entrada de flujo financiero. Por lo anterior, para realizar la reclasificación de que trata su consulta, correspondía a la entidad evaluar el asunto y si tras la evaluación realizada se estableció que ostentaba el derecho a la devolución de los recursos entregados a las otras entidades, era viable realizar la reclasificación a cuentas por cobrar.

En caso contrario, esto es, que tras el análisis realizado por la entidad se estableció que no ostentaba el derecho a solicitar la devolución de los recursos, o dicho derecho era incierto, no debió reclasificar las partidas referidas, sino mantenerlas reconocidas hasta tanto obtuviera su devolución o información respecto a la imposibilidad de recibirla, caso en el cual, debió realizarse la baja en cuentas de las partidas respectivas.

Ahora bien, si era procedente reconocer cuentas por cobrar, debió aplicarse lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar para efecto de realizar su medición posterior. De allí que, si sobre las cuentas por cobrar existió evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las mismas han debido ser objeto de estimaciones de deterioro.

Sobre el particular, es preciso señalar que el deterioro de las cuentas por cobrar, de acuerdo a lo señalado en la normativa contable que estaba vigente hasta el 31 de diciembre del 2022, debía aplicarse cuando se evidenciaran indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existiera la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implicara la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad esperaba obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

Por otra parte, es preciso señalar que si no existía ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no debió deteriorarse la respectiva cuenta por cobrar, sino que debió realizarse su baja en cuentas.

Al respecto, se tiene que la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, procede, 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 consonancia con todo lo anterior, la entidad deberá evaluar el reconocimiento contable realizado y, en caso de haber cometido un error, deberá corregirlo 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.

CONCEPTO No. 20231100016271 DEL 20-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de obligaciones y gastos en la ejecución de los recursos aportados mediante un convenio.

Doctora
 NYDIA AGUILAR TENJO
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021952 del 08 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:

“De manera atenta, solicito su atención, con el fin de resolver la siguiente consulta: En los Convenios de Cooperación Internacional, financiados en su totalidad o en sumas iguales o superiores al cincuenta por ciento (50%) con fondos de los organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales, podrán someterse a los reglamentos de tales entidades.

Mi consulta está directamente relacionada con el Convenio con el PNUD cuya contribución supera el 51%.

PREGUNTA.

Teniendo en cuenta que el convenio se rige en este caso por la norma internacional, pero el PNUD, presenta informe de ejecución financiera, atentamente, solicito me informe cual es la forma correcta de contabilizar la ejecución de los recursos aportados por la entidad colombiana (Secretaría Distrital de Desarrollo Económico), se registran solo los gastos (Obviamente en pesos) o se deben sumar los gastos con los compromisos y contabilizarlos para que el saldo por ejecutar sea consistente con el informe del PNUD (...).”

Mediante correo electrónico del 18 de mayo de 2023 la doctora Nydia Aguilar Tenjo envió a la CGN la siguiente información para aclarar la consulta: “En relación a mi consulta realizada en días pasados, le informo que el convenio 433-2021 suscrito entre la SDDE (Secretaría Distrital de Desarrollo Económico) y el PNUD (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo), tiene por objeto: aunar esfuerzos para la operación y puesta en marcha de programas enfocados al desarrollo de procesos de

encadenamientos productivos en MiPymes, así como el fortalecimiento de las habilidades empresariales y personales en mujeres, que contribuyan al mejoramiento de las condiciones económicas, al bienestar de los entornos locales y la consolidación del tejido empresarial de la ciudad de Bogotá y que se presenta a la SDDE para su información”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

70. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo.

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, establecen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

En primera instancia, es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Una misma transacción puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien; por lo que, los informes contables y presupuestales, que menciona en su consulta, pueden producir resultados distintos. En consecuencia, dado que la competencia de la CGN es uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, la respuesta a su consulta se realizará desde la normativa contable.

Así pues, el Marco Conceptual define los pasivos como una obligación presente 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. El citado Marco Conceptual define los gastos como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos.

Además, el párrafo 70 de la definición de pasivos estipula que es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo.

Por consiguiente, la forma correcta de contabilizar la ejecución de los recursos aportados por la Secretaría de Desarrollo Económico del Distrito en el desarrollo del objeto del convenio que menciona es mediante un débito en la subcuenta, cuenta y

grupo respectivo de la clase 5-GASTOS y un crédito en la en la subcuenta, cuenta y grupo respectivo de la clase 2-PASIVOS. Este registro se efectuará cuando se cumpla con los criterios para el reconocimiento del pasivo.

CONCEPTO No. 20231100016291 DEL 20-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Control como requisito para realizar el reconocimiento contable de los activos Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctora
ALICIA GUASCA VELÁSQUEZ
Gerente de Contabilidad
Secretaría de Hacienda
Departamento del Meta
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024512 del 23 de mayo de 2023, trasladada a esta entidad por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al 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 ejercicio de las funciones adelantadas por la Administración Departamental en el desarrollo del plan de mejoramiento de saneamiento de bienes inmuebles articulado entre la Secretaría Administrativa y la Secretaría de Hacienda cumpliendo con el propósito de realizar depuración contable de los bienes inmuebles fiscales y de uso público registrados en la contabilidad del Departamento, en su inventario y en cada uno de los municipios, de manera atenta le solicitamos nos proporcione un concepto o respuesta a estas dos inquietudes que nos surgen en el desarrollo de la actividad anteriormente mencionada:

¿Un comité de saneamiento contable está facultado o se le puede facultar, para disminuir el patrimonio de una entidad territorial por traslado de bienes fiscales y de uso público sin contraprestación, hacia los municipios que tienen el control de acuerdo al régimen de contabilidad pública?

¿El representante legal de una entidad territorial debe firmar los actos administrativos para disminuir el patrimonio, por traslado de bienes inmuebles fiscales y de uso público o lo puede delegar en otro ordenador del gasto?”.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

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

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

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo

o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

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

(...)

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

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

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

“3.2.2. 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;

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

Respecto al control, dicho marco conceptual señala que 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; y que 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 el mismo.

De igual forma, el referido Marco conceptual establece el principio de Esencia sobre forma, el cual establece que los 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. De allí que la titularidad jurídica sobre los activos no sea necesariamente suficiente para que se cumplan las condiciones de control, por cuanto una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero, por ejemplo, si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente a otra entidad, será esta última la llamada a reconocer el activo en sus estados financieros.

Así las cosas, es preciso señalar que el procedimiento para la incorporación de una partida que cumple las condiciones esenciales para realizar su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, un bien cumple 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 reconocerse contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Ahora bien, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deja 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 un potencial de servicio o beneficios económicos.

En este sentido, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que una entidad tenga reconocido una propiedad, planta y equipo de la que es titular y sea otra la que la destine para propósitos administrativos, obtenga sus riesgos y potencial de servicios o beneficios económicos, la entidad titular deberá realizar su baja en cuentas, en tanto su reconocimiento contable corresponde a la entidad que ostenta su control.

De igual manera, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por lo anterior, siempre que la información financiera se encuentre afectada por activos 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.

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 de la entidad, 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 tampoco cambia por este hecho.

Ahora bien, el numeral 3.2.2. del procedimiento en mención establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, que 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.

En este sentido, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el comité, siempre en procura del mejoramiento de la información financiera.

Lo anterior, teniendo en cuenta que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

De conformidad con lo señalado, dado que el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable corresponde a una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera, y que el reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros no interfiere con su régimen jurídico, asuntos como la enajenación a título gratuito de bienes de la entidad que son controlados por otras, así como las competencias para la expedición del respectivo acto administrativo para llevar a cabo tal enajenación, no deberían ser asignados al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en tanto corresponden a asuntos de carácter jurídico y no contable, lo cuales debe ser evaluados por el área jurídica o al área encargada de contratación de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100016301 DEL 20-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable Normativa que se debe aplicar para realizar la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

Doctora

LIZETH CAROLINA GUERRERO CHAPARRO

Secretaria de Gobierno y Administración Departamental

Departamento de Guainía

Inírida, Guainía

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024872 del 24 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:

- “1. ¿El comité de inventarios puede añadir a sus funciones acciones propias de un comité de bajas, en ese orden de ideas podemos llamarlo comité de inventarios y bajas?
2. ¿Es obligatorio para poder realizar el proceso de bajas contables y bajas físicas, que exista por separado un comité de inventarios y un comité de bajas, o pueden estar unidos? ¿Además, deben ser adoptados con acto administrativo?
3. ¿Existe algún lineamiento a nivel nacional en el cual nos podamos basar para proceder con el proceso administrativo y contable de bajas de bienes?”.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

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

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

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

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

Preguntas 1 y 2

En atención a que el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es el único comité respecto al cual la CGN establece la posibilidad de su creación, las inquietudes planteadas en su consulta se resolverán atendiendo a lo señalado por la CGN para dicho Comité y no para el comité de inventarios también referido en su consulta.

Así las cosas, se tiene que 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, además, que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen la forma y documento para su creación, su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité, incluyendo la fusión de este con otros.

Lo anterior, teniendo en cuenta que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho comité se encuentran las relativas a la depuración o baja en cuentas de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

Así las cosas, en caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con otro comité, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el numeral

3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

Pregunta 3

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que un computador 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 obtener un potencial de servicio o 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 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; 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 entidad.

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 entidad, 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.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 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 Entidades de Gobierno → 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 encuentra en 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.

Dichas normas se pueden consultar en la siguiente ruta:

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

Ahora bien, es preciso señalar que la anterior normativa y los lineamientos para la depuración señalados corresponden a la realización de la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, es decir, corresponde a la baja en cuentas de carácter contable. Así las cosas, para efecto de realizar el proceso administrativo para realizar la baja en cuentas referido en su consulta, la entidad, con el apoyo de su área jurídica, deberá ceñirse a lo que sobre el particular haya establecido en sus manuales y en la demás normativa que regula la materia.

CONCEPTO No. 20231100016311 DEL 20-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables
	SUBTEMA	Presentación de informes financieros y contables

Doctora
SANDRA FORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera
U.A.E De Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20230010026182 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 que de acuerdo con la Resolución 356 de 2022, la cual incorpora a los Procedimientos Transversales el Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, la entidad requiere que se realicen aclaraciones sobre:

- 1) si las cifras presentadas en los informes financieros y contables son objeto, o no, de redondeo; y
- 2) los periodos que se toman como comparativos para los informes financieros y contables.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables que deban publicarse conforme a lo establecido en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019, incorporado a los Procedimientos Transversales por la Resolución 356 de 2022, señala:

“En ningún caso, los informes financieros y contables reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, la cual está regulada en los marcos normativos expedidos por la CGN. En consecuencia, los criterios establecidos en este Procedimiento solo aplican para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables. Para la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados

financieros, las entidades aplicarán el marco normativo expedido por la CGN que corresponda.

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES A PUBLICAR

(...)

El estado de situación financiera presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a un trimestre determinado y presenta la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, y la situación del patrimonio.

El estado de resultados, el estado de resultado integral o el estado de resultado de la gestión de liquidación, según corresponda, constituye una representación de los ingresos, costos y gastos de la entidad acumulados a un trimestre determinado.

(...)

3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

4. CRITERIOS PARA LA PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES.

(...)

4.3. Moneda de presentación y grado de redondeo

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán en pesos colombianos y las cifras no se redondearán ni presentarán con decimales.

5. IDENTIFICACIÓN Y CONTENIDO DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

5.1 Identificación

La entidad diferenciará tanto el estado de situación financiera como el estado de resultados, el estado de resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda. En estos estados identificará como mínimo: a) el nombre de la entidad; b) la fecha de corte del trimestre al que corresponde el estado de situación financiera y el tiempo que cubre el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda; y c) la moneda de presentación y el grado de redondeo, es decir, en pesos colombianos.

5.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior. Para el trimestre con corte al 31 de marzo, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera contenido en el conjunto completo de estados financieros presentados a 31 de diciembre del año anterior.

En el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto en las consideraciones, se procede a dar respuesta a cada una de las solicitudes planteadas en la consulta:

1. El numeral 4.3 del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables señala que las cifras no se redondean y se presentan sin decimales. En consecuencia, el literal c del numeral 5.1 de los mencionados procedimientos indica que, en la identificación de cada uno de los informes financieros y contables, debe informarse la moneda funcional y el grado de redondeo, y seguido precisa que serán cifras en pesos colombianos lo que equivale a no redondear ni presentar con decimales.

2. Conforme al numeral 1 del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, el estado de situación financiera de los informes financieros y contables tiene como objetivo presentar información relacionada con los bienes, derechos y obligaciones, y la situación del patrimonio a un trimestre determinado. Por su parte, el estado de resultados, el estado de resultado integral o el estado de resultado de la gestión de liquidación, de los informes financieros y contables, presenta información relacionada con el rendimiento financiero obtenido desde el 1 de enero hasta un trimestre determinado.

En ese sentido, atendiendo a dicho objetivo, el numeral 5.2 del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables establece que el estado de resultados deberá compararse con el del mismo trimestre del año anterior, ya que al contener la información de la utilidad de la entidad en periodos específicos, se evita el sesgo de comparación por los comportamientos estacionales que pueden darse en los componentes del resultado en el transcurso del mismo ejercicio. Por su parte el estado de situación financiera deberá compararse con el del trimestre inmediatamente anterior por presentar la información de la situación entidad de manera acumulada.

Por último, el numeral 3 del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables señala que al año sólo deben prepararse y elaborarse tres informes con corte a marzo, junio y septiembre. En diciembre se prepara y elabora un juego completo de estados financieros, el cual es regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN que, para el caso de la UGPP, es el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20231100016591 DEL 26-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de los pagos efectuados a la Comisión Nacional del Servicio Civil correspondientes a los derechos de un concurso que no se ha realizado

Señor
JULIO CÉSAR GUTIÉRREZ BARRIOS
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100023432 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:

“Si una empresa a (sic) efectuado pagos desde hace dos años a la Comisión Nal del Servicio Civil por los derechos del concurso para proveer unos cargos y se realizó el registro contable de ese pago al gasto grupo 5 del plan contable y han pasado dos años desde que se realizó el pago y todavía no se ha adelantado el concurso, la entidad debe realizar algún registro contable de ajuste para el reconocimiento en sus estados financieros de ese recurso a su favor como una cuenta por cobrar o no es necesario”.

Mediante llamada telefónica el consultante indica que la entidad a la que hace referencia en su consulta es una contraloría regional, precisando que la Comisión Nacional del Servicio Civil abrió un concurso para las contralorías a nivel territorial en el año 2021 con el objetivo de fortalecer estas entidades. No obstante, el proceso se detuvo durante dos años mientras el Consejo de Estado definía la entidad competente para dirigir dicho concurso.

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:

“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).

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establece:

“4.3. Corrección de errores

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

(...)

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

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

Por último, 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, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera:

“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben

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

Respecto a la dinámica de esta cuenta, se debita por "El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos" y se acredita, entre otras razones, por "El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo".

CONCLUSIONES

Atendiendo al 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, y teniendo en cuenta que los pagos efectuados a la Comisión Nacional del Servicio Civil corresponden a los derechos de un concurso que no se ha realizado, este hecho debe reconocerse como un servicio pagado por anticipado; posteriormente, en el periodo en que se lleve a cabo dicho concurso, se reconocerá el respectivo gasto.

Ahora bien, dado que en este caso debe realizarse un ajuste al reconocimiento de este hecho económico, la entidad debe aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante un débito en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20231100016901 DEL 28-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de cuentas por pagar que son objeto de un proceso judicial

Doctora
JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRÁN
Contraloría Municipal de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100024072 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 comunicación se señala que la Contraloría Municipal de Yumbo no realizó el pago de los parafiscales del año 2014 al año 2019 a favor del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) de forma correcta, por lo cual, el ICBF realizó el trámite de cobro pre jurídico, y en virtud de ello, la contraloría le solicitó descontar los intereses generados por no haber pagado la obligación, frente a lo cual el ICBF respondió de forma negativa.

En este sentido, se señala que la contraloría radicó una demanda en ejercicio del control de nulidad y restablecimiento del derecho, que continúa en curso, y se consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable del valor dejado de cancelar por \$12.300.980?
2. ¿Con la demanda, el mencionado valor debe estar contabilizado como una provisión o reconocerse como una cuenta por pagar?
3. ¿Cómo se deben contabilizar los intereses moratorios que generan esta obligación?

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) señala:

“ARTÍCULO 87. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.

ARTÍCULO 88. PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO. Los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Cuando fueren suspendidos, no podrán ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar”.

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

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

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

recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establece:

“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.

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

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Pregunta 1

La Norma de cuentas por pagar señala que se reconocerán como tales 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.

De acuerdo a lo señalado, una vez el acto administrativo en el que el ICBF liquidó la deuda y los intereses de mora quedó en firme, la Contraloría Municipal de Yumbo debió reconocer las respectivas cuentas por pagar con un débito en la subcuenta 510401-Aportes al ICBF de la cuenta 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA o 580439-Otros intereses de mora de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 249050-Aportes al ICBF y SENA de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR o 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, según corresponda.

Lo anterior, en atención a que una vez en firme el acto administrativo en el que se establece una obligación a cargo de la entidad, se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por lo anterior, no realizar el reconocimiento contable de las cuentas por pagar una vez el acto administrativo que impuso la obligación quedó en firme corresponde a un error que deberá corregirse atendiendo al numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Preguntas 2 y 3

Cuando un acto administrativo es objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, no debe realizarse solo por este hecho la baja en cuentas de las partidas que lo representan, dado que de conformidad con lo establecido en el artículo 88 del CPACA, los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

En este sentido, lo que corresponde a la entidad es evaluar, en el transcurso del proceso judicial, si la cuenta por pagar sigue cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como pasivo, en atención a que de acuerdo a lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, 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, y su baja en cuentas procede cuando la partida deja de cumplir la definición de pasivo; lo cual ocurre para las cuentas por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron o cuando la entidad no espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos para su cancelación.

Así las cosas, en atención a que se interpuso la demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la entidad debe evaluar si espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable para cancelar lo adeudado por concepto de los parafiscales e intereses de mora al ICBF.

En caso de que la entidad establezca que tiene poca o ninguna probabilidad de tener que desprenderse de recursos, es decir, una vez realizada la evaluación respecto al proceso judicial, la entidad cuenta con información de la que se desprenda que

probablemente se declarará la nulidad del acto administrativo, podrá proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar.

En caso contrario, esto es, que la entidad establezca que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, deberá mantener reconocida la cuenta por pagar, y sólo realizará su baja en cuentas si se declara la nulidad del acto administrativo demandado.

Es preciso señalar que si la contraloría, además de la declaratoria de nulidad del acto administrativo pretende el reconocimiento de algunos valores, como costas procesales, deberá atenderse, para efecto del reconocimiento de tales pretensiones, al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20231100017201 DEL 29-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de un proceso jurídico con fallo en primera instancia Reconocimiento contable de la adquisición de una póliza de seguros

Señor
JULIO CÉSAR GUTIÉRREZ BARRIOS
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010023512 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:

“Cuando dentro de un proceso jurídico se tiene una decisión, fallo en primera instancia en contra de la entidad, se deben realizar registros contables dentro de los estados financieros o se pueden mantener en cuentas de orden mientras prosigue el proceso.

Cuando se adquiere una póliza de seguros de manejo y de los activos de una entidad, estos valores se pueden registrar directamente al gasto o es necesario amortizarlos mensualmente según el tiempo de cobertura de los seguros”.

Mediante llamada del 21 de junio de 2023 el consultante informa que su inquietud está relacionada con una entidad de gobierno.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

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

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, señala:

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

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

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad 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 entidad.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la entidad 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 entidad 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 entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. (...)

(...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, (...)

2.9. 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 entidad cancelará las cuentas de orden o la provisión afectadas durante el litigio o mecanismo alternativo de solución de conflictos de la siguiente manera” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

i. Reconocimiento contable de un proceso jurídico con fallo en primera instancia

En el momento en el que sea notificada la admisión de un proceso judicial en contra de la Entidad, es responsabilidad de esta evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar su clasificación y tratamiento contable ya sea como una obligación posible, probable o remota. Por ello, es imprescindible que se defina y establezca una metodología para la determinación de la probabilidad de pérdida de los procesos y su medición, teniendo en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres, los informes de expertos, entre otras herramientas.

Así las cosas, identificada la probabilidad de pérdida del proceso la entidad llevará a cabo la clasificación de la obligación como posible, probable y remota, de la siguiente manera:

a. Cuando la probabilidad de pérdida sea mayor que la probabilidad de no pérdida, la obligación se clasificará como probable, lo cual implica el reconocimiento de una provisión, siempre y cuando cumpla con las condiciones de ser una obligación presente,

resultado de sucesos pasados, que probablemente incorpore una salida de recursos para ser cancelada y pueda hacerse una medición fiable. Esta última, corresponderá a la estimación que mejor refleje las condiciones del desembolso que se requerirá para ser cancelada, la cual, no necesariamente corresponderá al valor de las pretensiones, puesto que se calculará mediante metodologías que incorporen variables idóneas de los posibles desenlaces asociados.

b. Cuando la probabilidad de pérdida sea menor que la probabilidad de no pérdida, la obligación se clasificará como posible, lo que conlleva a la revelación de un pasivo contingente. La medición de esta contingencia corresponde a la mejor estimación del valor de beneficios económicos de los cuales tendría que desprenderse en la culminación del proceso, con independencia de que dicha estimación sea mayor o menor al valor de las pretensiones.

c. Cuando la probabilidad de pérdida sea prácticamente nula, el hecho no será objeto de reconocimiento ni revelación en los estados financieros.

Ahora bien, atendiendo a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, la entidad deberá revisar la obligación cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable.

En este sentido, se precisa que, si con el fallo de primera instancia o con la apelación se obtiene nueva información, se analizará si esta conlleva a un aumento o disminución de la probabilidad de pérdida del proceso o a un cambio en la medición de la obligación que requiera realizar algún ajuste en la provisión o en el pasivo contingente inicialmente registrado.

En consecuencia, solo con la sentencia ejecutoriada registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar o cancelará las cuentas de orden o la provisión afectadas durante el proceso jurídico.

ii. Reconocimiento contable de la adquisición de una póliza de seguros

El tratamiento contable por la adquisición de una póliza de seguros será el que haya definido la Entidad en su Manual de políticas contables, teniendo en cuenta lo siguiente:

Se reconocerán como activo los seguros que cumplan con la definición de activo, esto es, recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En caso tal, la entidad registrará un débito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A efectos de revelar y presentar el impacto en los resultados de las operaciones, la entidad causará la amortización respectiva del gasto pagado por anticipado de forma periódica mediante el registro de un débito en la subcuenta 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, y un crédito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si no cumple la definición de activo y la adquisición de la póliza de seguros representa un gasto para la Entidad, se registrará un débito en la subcuenta 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, y un crédito en la subcuenta 249028-Seguros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Al realizar el respectivo pago, debitará la cuenta 249028-Seguros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231120016641 DEL 25-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inversiones de administración de liquidez Inversiones en controladas Inversiones en asociadas Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento Contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de aportes para constitución de Entidades sin Ánimo de Lucro -ESAL Tratamiento contable de recursos entregados a terceros para el desarrollo de proyectos específicos.

Doctora
 DIANA PATRICIA MONTENEGRO BELTRÁN
 Coordinadora Grupo de Gestión Financiera y Contable
 Ministerio de Cultura
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021262 del 02 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 primer lugar, el Ministerio de Cultura realizó aportes de patrimonio o aportes para conformar el patrimonio constitutivo de diferentes tipos de entidades sin ánimo de lucro (ESAL), basado en las disposiciones constitucionales y legales, y algunas sentencias de la Corte Constitucional, tales como:

- Artículo 70 de la Constitución Política: (...)
- Artículo 71 de la Constitución Política: (...)
- Artículo 96 del Ley 489 de 1998: Constitución de asociaciones y fundaciones para el cumplimiento de las actividades propias de las entidades públicas con participación de particulares. Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden

administrativo podrán, con la observancia de los principios señalados en el artículo 209 de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la celebración de convenios de asociación o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquellas la ley.

Los convenios de asociación a que se refiere el presente artículo se celebraran de conformidad con lo dispuesto en el artículo 355 de la Constitución Política, en ellos se determinara con precisión su objeto, término, obligaciones de las partes, aportes, coordinación y todos aquellos aspectos que se consideren pertinentes.

(...)

– Un ejemplo de dichos aportes de tipo patrimonial o aportes para conformar el patrimonio constitutivo de diferentes tipos de organizaciones ESAL, es la Resolución 3650 de 2019, adjunta a esta comunicación, a través de la cual en su resuelve que el Ministerio de Cultura reconoce y ordena el pago del aporte para conformar patrimonio constitutivo de la Corporación Colombia Crea Talento (CoCrea) por valor de \$500.000.000 M/CTE, tal como relaciona a continuación:

(...)

En segundo lugar, el Ministerio de Cultura en el desarrollo de sus funciones misionales aporta recursos a las entidades ESAL para el desarrollo de proyectos del ámbito cultural, en cumplimiento de las anteriores normas mencionadas en lo referente a la Ley 397 de 1997, siendo el caso de la Resolución No 0615 de 2015, adjunta a esta comunicación, la cual establece:

‘Que el Ministerio de Cultura es Socio Fundador y miembro permanente con voz y voto del Consejo Directivo de la Fundación Escuela Taller de Bogotá; Que el Ministerio de Cultura en su calidad de miembro de la Junta Directiva de la mencionada organización, y con el fin de garantizar el acceso a la Cultura de la ciudadanía, considera de vital importancia aportar recursos económicos a la Fundación Escuela Taller de Bogotá, en la suma de MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE \$1.500.000.000.º) para desarrollar el proyecto “Creación y puesta en marcha de las Escuelas Taller de Tumaco, como una herramienta para fomentar el sector cultural en el país, en especial la conservación e intervención del patrimonio cultural, a través de la formación de ciudadanos en oficios tradicionales inherentes al patrimonio cultural en este municipio” para desarrollar en el municipio de Tumaco – Nariño:’

(...)

El Ministerio de Cultura emite resoluciones a diferentes entidades tipo ESAL entregando recursos con el ánimo de apoyar e incentivar el fomento de la cultura con el cumplimiento de ciertos requisitos y entrega por parte de la entidad ESAL de informes sobre la ejecución de los recursos o aportes que recibe con la gestión ejecutada o

evidencias de programas desarrollados que permitan confirmar el adecuado uso del aporte misional.

Teniendo en cuenta lo anterior, me permito elevar ante su despacho dos consultas específicas relacionadas con lo expuesto:

1. ¿Cuál sería el reconocimiento contable que debería hacer el Ministerio de Cultura sobre los aportes de tipo patrimonial o aportes para conformar el patrimonio constitutivo de diferentes tipos de organizaciones ESAL y sus diferentes aspectos para tener en cuenta en el registro e incorporación a los estados financieros de nuestra entidad?

2. ¿Cuál sería reconocimiento contable que debería hacer el Ministerio de Cultura sobre aportes económicos a proyectos de entidades ESAL y sus diferentes aspectos para tener en cuenta e incorporar a los estados financieros del Ministerio?".

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado mediante radicado número 76001-23-31-000-2008-01176-01 del 05 de febrero de 2015, en las consideraciones de sala, expone:

"Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala estima necesario recordar que la constitución de asociaciones y fundaciones para el cumplimiento de las actividades propias de las entidades públicas con la participación de particulares, se encuentra regulada en el artículo 96 de la Ley 489 de 1998 el cual dispone a la letra lo siguiente:

Artículo 96. Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden administrativo podrán, con la observancia de los principios señalados en el artículo 209 de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la celebración de convenios de asociación o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquéllas la ley.

Los convenios de asociación a que se refiere el presente artículo se celebrarán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 355 de la Constitución Política, en ellos se determinará con precisión su objeto, término, obligaciones de las partes, aportes, coordinación y todos aquellos aspectos que se consideren pertinentes.

Cuando en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, surjan personas jurídicas sin ánimo de lucro, éstas se sujetarán a las disposiciones previstas en el Código Civil para las asociaciones civiles de utilidad común.

En todo caso, en el correspondiente acto constitutivo que dé origen a una persona jurídica se dispondrá sobre los siguientes aspectos:

a) Los objetivos y actividades a cargo, con precisión de la conexidad con los objetivos, funciones y controles propios de las entidades públicas participantes;

- b) Los compromisos o aportes iniciales de las entidades asociadas y su naturaleza y forma de pago, con sujeción a las disposiciones presupuestales y fiscales, para el caso de las públicas;
- c) La participación de las entidades asociadas en el sostenimiento y funcionamiento de la entidad;
- d) La integración de los órganos de dirección y administración, en los cuales deben participar representantes de las entidades públicas y de los particulares;
- e) La duración de la asociación y las causales de disolución'

De la lectura detallada de la disposición pretranscrita, la Sala encuentra que las corporaciones de participación mixta tienen razón de ser, en cuanto que a través de ellas se pretende cumplir cometidos estatales con la colaboración de los particulares, teniendo como característica esencial la ausencia de ánimo de lucro" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Consejo de Estado mediante concepto N° 208109 59-CE-SC-1973-12-13, define:

"PERSONA JURIDICA - Sin ánimo de lucro / PERSONA JURIDICA SIN ANIMO DE LUCRO - Concepto

Es persona jurídica sin ánimo de lucro, aquella que busca la satisfacción de anhelos, ideales y propósitos de orden diverso de los asociados, pero que no tiene por móvil dar utilidades o lucro a sus miembros, ni por tanto repartirse los beneficios obtenidos en común" (Subrayado fuera de texto)

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

"6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad emisora.

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución N° 180 de 2023, por la cual se incorpora la Norma de gastos de transferencias y subvenciones en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

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 use o consuma 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.

(...)

4.2. Medición

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio.

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” (Subrayado fuera de texto).

Además, el Procedimiento Contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, es necesario precisar que el reconocimiento contable de los recursos que entregue el Ministerio de Cultura a entidades sin ánimo de lucro dependerá de la intención con que la entidad realice dicha entrega, esto es, con la intención de: i) constituir o aumentar su participación en estas entidades en su condición de asociada fundadora y activa, ii) transferir recursos para la ejecución de proyectos de dichas entidades, o iii) entregar recursos en administración para la realización de proyectos específicos.

Así las cosas, se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Pregunta 1: ¿Cuál es el reconocimiento contable de los aportes de tipo patrimonial o aportes para conformar el patrimonio constitutivo de diferentes tipos de organizaciones ESAL, y los diferentes aspectos a considerar en el registro e incorporación en los estados financieros de la entidad?

En atención a que las entidades sin ánimo de lucro no constituyen su patrimonio con acciones o cuotas o partes de interés social, no distribuyen sus excedentes y su estructura no corresponde a la de una empresa, el Ministerio de Cultura no podrá reconocer los aportes como inversiones en administración de liquidez, inversiones en asociadas o inversiones en controladas, toda vez que, no posee derechos participativos sobre el patrimonio de la Corporación Colombia Crea Talento (CoCrea), lo que no representa para los corporados una participación en instrumentos de patrimonio.

Por lo tanto, el Ministerio de Cultura registrará los aportes entregados para la constitución de CoCrea en la subcuenta 589009-Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Pregunta 2: ¿Cuál es el reconocimiento contable de los aportes económicos a proyectos de entidades ESAL, y los diferentes aspectos a considerar en el registro e incorporación en los estados financieros de la entidad?

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace a dichos actos jurídicos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual se puede identificar generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el acto jurídico; y iv) el título al cual se entregan o reciben los recursos, esto es, como contraprestación por los servicios recibidos, transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Al respecto, es pertinente aclarar lo siguiente: a) el término 'transferencia' se usa cuando la parte receptora de los recursos es una entidad de gobierno y b) el término 'subvención' se usa cuando la parte receptora de los recursos es un tercero diferente a una entidad de gobierno.

Ahora bien, de conformidad con los antecedentes de la consulta, donde se indica que el Ministerio de Cultura entrega recursos a un tercero para el desarrollo de proyectos con el ánimo de apoyar e incentivar el fomento de la cultura, con el cumplimiento de ciertos requisitos y en donde se entrega por parte del tercero informes sobre la ejecución de estos; el Ministerio deberá analizar la esencia del acto jurídico y evaluar cuál de las siguientes alternativas debe aplicar:

i) Si el Ministerio de Cultura entrega activos monetarios en una transacción sin contraprestación, reconocerá el hecho económico atendiendo a lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; además, deberá tener en cuenta lo señalado en la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, ya que esta norma señala que la entrega de activos monetarios podrá estar o no sometida a estipulaciones y, en consecuencia, el tratamiento contable podrá corresponder a transferencias o subvenciones condicionadas o transferencias o subvenciones no condicionadas, sin estipulaciones o solo con restricciones.

- Si una vez analizados los términos de entrega de los recursos, esta corresponde a una subvención condicionada, el Ministerio de Cultura debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el Ministerio de Cultura debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La amortización del activo diferido se realizará a medida que se cumplan las condiciones impuestas al tercero, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditando la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

- Si una vez analizados los términos de entrega de los recursos, esta corresponde a una subvención no condicionada, sin estipulaciones o solo con restricciones, el Ministerio de Cultura debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el Ministerio de Cultura debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

ii) Si el Ministerio de Cultura entrega activos monetarios con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin perder el control de estos, y el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados más allá de la remuneración que pueda

percibir por la administración, la entidad que entrega los recursos reconocerá el hecho económico atendiendo el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, se puede consultar en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co > RCP > RCP en convergencia con NIIF-NICSP > Marco Normativo para Entidades de Gobierno > Procedimientos Contables > Recursos entregados en administración > Elegir la última versión y descargar.

CONCEPTO No. 20231100017841 DEL 04-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro de adquisición de armas

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro de adquisición de armas

Señores
CONTRALORIA MUNICIPAL DE BUCARAMANGA
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100023972 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:

“Las armas de fuego adquiridas por entidades públicas del orden municipal antes de la aplicación NICSP Colombia se les aplicaba depreciación? de cuantos años? cómo se llevaba el registro contable? Las armas de fuego se deprecian? las armas de fuego son activos fijos?”

Mediante correo electrónico del 31 de mayo el consultante amplía el contexto de su consulta indicando lo siguiente:

“El Despacho de la Subcontraloría Municipal de Bucaramanga adelanta proceso de responsabilidad fiscal por el presunto hurto o desaparición de 50 armas de fuego bajo la custodia de la Dirección de Tránsito de Bucaramanga; es así que por medio de AUTO SE ORDENA LA PRÁCTICA DE PRUEBAS de fecha once (11) de mayo de 2023, SE DECRETA DE OFICIO Y PRACTICA PRUEBA DOCUMENTALES.

Mediante Oficio 171.11.1.552-03 del 28 de marzo de 2003 por parte del Coordinador Grupo Control Vial de la Dirección de Tránsito de Bucaramanga, se informa al director general de la Dirección de Tránsito de Bucaramanga que se hizo denuncia por pérdida de arma de fuego.

El último registro de armas se realizó el 31 de diciembre de 2013 y desde allí se toma el faltante de las 22 armas. Cabe señalar que dentro de las 22 armas faltantes, se encontraron 05 con denuncia de pérdida ante la Inspección de Policía y Fiscalía General de la Nación.

El 31 de marzo de 2016 se interpuso Denuncia penal interpuesta por la Dirección de Tránsito de Bucaramanga por la pérdida de 19 armas.

El 26 de febrero de 2018 se apertura proceso de responsabilidad fiscal, con el fin de determinar si existe un daño fiscal con ocasión al hurto o perdida de las armas de fuego.

(...)

Igualmente la dirección de Tránsito de Bucaramanga manifiesta en oficio que no existe documento alguno o acto administrativo donde conste que se recibieron o adquirieron estas armas y que en los registros contables de inventario de propiedad planta y equipo del año 1980 a 2006. No existía ningún documento en el archivo central, de propiedad planta y equipo.

Es así, que con el fin de tener certeza del detrimento patrimonial, se quiere tener un concepto de si armas de fuego adquiridas por esta entidad pública, contablemente se encontraban depreciadas entre la fecha de compra, a la fecha de las denuncias por hurto”.

CONSIDERACIONES

El artículo 223 de la Constitución Política establece:

“ARTICULO 223. Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente. (...).

Los miembros de los organismos nacionales de seguridad y otros cuerpos oficiales armados, de carácter permanente, creados o autorizados por la ley, podrán portar armas bajo el control del Gobierno, de conformidad con los principios y procedimientos que aquella señale” (subrayado fuera de texto).

El Decreto 2535 de 1993, por el cual se expiden normas sobre armas, municiones y explosivos, indica:

“ARTÍCULO 3.- Permiso del Estado. Los particulares de manera excepcional, sólo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base en la potestad discrecional de la autoridad competente.

(...)

ARTÍCULO 16.- Tenencia de armas y municiones. Se entiende por tenencia de armas su posesión, dentro del bien inmueble registrado en el correspondiente permiso, del arma y sus municiones para defensa personal. La tenencia sólo autoriza el uso de las armas dentro del inmueble, al titular del permiso vigente y a quienes siendo sus moradores permanentes o transitorios asuman dicha defensa.

(...)

ARTÍCULO 20.- Permisos. Es la autorización que el Estado concede con base en la potestad discrecional de la autoridad militar competente, a las personas naturales o jurídicas para tenencia o para el porte de armas.

Cada una de las armas de fuego existentes en el territorio nacional en manos de los particulares, debe tener un (1) permiso para tenencia o para porte según el uso autorizado. (...)

(...)

ARTÍCULO 22.- Permiso para tenencia. Es aquel que autoriza a su titular para mantener el arma en el inmueble declarado, correspondiente a su residencia, a su sitio de trabajo o al lugar que se pretende proteger. Sólo podrá autorizarse la expedición hasta de dos (2) permisos para tenencia por persona.

(...)

ARTÍCULO 37.- Costo del uso del arma y su devolución. A partir de la vigencia de este Decreto, para la expedición del permiso para tenencia o para porte de armas y la entrega de las mismas, el interesado deberá cancelar su valor. A la expiración del término del permiso y en concordancia con el artículo 87, literal a), éste podrá ser prorrogado, o en caso contrario el arma deberá ser devuelta a la autoridad militar competente y su valor inicial o el mayor valor que resulte del avalúo, será devuelto al titular, salvo en los eventos de pérdida de vigencia del permiso por decomiso del arma" (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, mediante la Sentencia C-038 de 1995, la Corte Constitucional señala:

"(...) la Constitución de 1991 consagra un régimen más estricto, puesto que no existe la posibilidad de que haya propiedad o posesión privadas sobre ningún tipo de armas. Hay entonces una reserva estatal de principio sobre su propiedad y posesión, de suerte que los derechos de los particulares sobre las armas son precarios pues provienen únicamente de los permisos estatales, los cuáles son por esencia revocables. Ya esta Corporación se había pronunciado sobre el punto, así:

'El único que originaria e incondicionalmente puede poseer y portar armas es el Estado a través de la fuerza pública (CP Art. 216) y los miembros de los organismos y cuerpos oficiales de seguridad (CP Art. 223) y su uso se circunscribe a los precisos fines y propósitos enunciados en la Constitución y la Ley. Cualquier otra posesión y uso se

deriva del permiso estatal. Junto al indicado monopolio, dada la necesidad del permiso para la constitución y circulación de derechos ulteriores sobre las armas y demás elementos bélicos, cabe reconocer una reserva estatal de principio sobre su propiedad y posesión. A partir de esta reserva el Estado puede, en los términos de la ley, crear y administrar titularidades privadas, a través de la técnica administrativa del permiso. (...)'.

(...)

Conforme a lo anterior, la Constitución establece un monopolio de principio en cabeza del Estado sobre todo tipo de armas, pero autoriza la concesión de permisos a los particulares para la posesión y porte de cierto tipo de armas, sin que, en ningún caso, puedan los grupos de particulares sustituir las funciones de la fuerza pública. El Legislador tiene entonces la facultad de regular el tipo de armas de uso civil que los particulares tienen la posibilidad de poseer y portar, previa la tramitación de la licencia o autorización de la autoridad competente” (Subrayados fuera de texto).

- Consideraciones sobre el Régimen de Contabilidad Pública

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

“6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

Por otro lado, 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, describe la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales”.

Respecto a la dinámica de esta cuenta, el CGC señala que esta se debita con “El valor de los depósitos entregados a terceros” y se acredita, entre otras razones, con “El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados”.

- Consideraciones sobre el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual corresponde a la regulación contable expedida a partir de las Resoluciones N° 354, 355 y 356 de 2007, que estuvo vigente hasta el año 2017.

El concepto CGN No. 20172000091451 del 10 de noviembre de 2017, dirigido a la entonces Coordinadora del Grupo de Contabilidad de la Procuraduría General de la Nación, Hilda Esperanza González Avellaneda, determina lo siguiente:

“REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA - PRECEDENTE

(...)

Partiendo de las disposiciones anteriormente mencionadas, se concluye que las armas que tienen las entidades contables públicas no son de su propiedad sino que pertenecen al Estado (...) a) los pagos efectuados por concepto del salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521157-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES. b) El costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL, se constituye en un depósito en garantía, el cual debe reconocerse en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que a la expiración del término del permiso de tenencia o porte de las armas deberán ser devueltas a INDUMIL, quien deberá restituir el valor de las armas de conformidad con el avalúo realizado.

Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de

armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

(...)

MARCO NORMATIVO RESOLUCIÓN N° 533 DE 2015

(...)

Con respecto del registro de adquisición de armas en el nuevo marco normativo se establece que los registros originados por el pago de salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deberán ser registrados en la cuenta 5111-GASTOS GENERALES subcuenta 511159-Licencias y Salvoconductos y el costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL deberán registrarse en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados de la cuenta 1909-DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA Al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 190990-Otros Depósitos Entregados, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, o 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los 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. El control hace referencia, entre otros aspectos, al derecho de ceder el uso a un tercero, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, o beneficiarse de la revalorización.

Teniendo en cuenta que la Constitución Política otorgó al Gobierno el monopolio de las armas, lo cual implica una reserva estatal sobre su propiedad y posesión, de manera que los derechos de los particulares sobre las armas son precarios y por esencia son revocables, este tipo de bienes no son propiedad de las personas naturales o jurídicas que las poseen con el aval o permiso del gobierno. En ese orden de ideas, las armas adquiridas por la Dirección de Tránsito de Bucaramanga no pueden ser reconocidas como propiedades, planta y equipo y, por lo tanto, tampoco son objeto de depreciación.

En ese sentido, en cuanto al reconocimiento de la adquisición de armas bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, se concluye lo siguiente:

Los cargos relacionados con el concepto del salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 512019-Registro y salvoconducto de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o la subcuenta 522019-Registro y salvoconducto de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS; y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Por su parte, el pago del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta 190990-Otros depósitos entregados de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento en que la entidad restituye el armamento e INDUMIL realiza la devolución del dinero, se debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190990-Otros depósitos entregados de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública registrará un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Lo anterior sin perjuicio del control administrativo que debe ejercer la entidad sobre las armas, para lo cual podrá utilizar las cuentas de orden.

Ahora bien, en relación con el reconocimiento contable bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, normativa vigente hasta el año 2017, y de acuerdo con el concepto CGN No. 20172000091451:

Los cargos relacionados con el concepto del salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521157-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Por su parte, el costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL, se constituye en un depósito en garantía, el cual debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que a la expiración del término del permiso de tenencia o porte de las armas deberán ser devueltas a INDUMIL.

En el momento en que la entidad restituye el armamento e INDUMIL realiza la devolución del dinero, se debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el

mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS o 481090-Otros ingresos extraordinarios de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

CONCEPTO No. 20231100017901 DEL 04-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Carácter no vinculante de las guías de aplicación Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

Doctora
YOLANDA GUERRERO FERNÁNDEZ
Subdirectora Financiera
Instituto Nacional de Vías
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026492 del 02 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 desarrollo del proceso contable ¿Para dar de baja en cuentas de una partida del Activo clasificada como Cuentas por cobrar, que se ha considerado o clasificado como una obligación incobrable o de imposible cobro, luego de la investigación administrativa y/o jurídica correspondiente realizada por el área encargada de la gestión administrativa y por la Dirección Jurídica de este Instituto, es imprescindible la expedición de un Acto administrativo por parte de la entidad donde se determina, por ejemplo, la prescripción o la remisibilidad, entre otras situaciones?

Consideraciones

En el numeral 2 - Planteamiento del caso (página 7) - de la Guía de aplicación No. 005 Deterioro y Baja en Cuentas de las Cuentas por Cobrar, versión 1, publicada por esa entidad el pasado 29 de diciembre de 2022, como parte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se señala lo siguiente:

'Baja en cuentas: se deja de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando prescriban los derechos sobre los flujos financieros, no se tiene probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o cuando se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a las mismas.

Para el efecto se requiere de la emisión de los actos administrativos para dar de baja las cuentas por cobrar, de conformidad con los manuales y procedimientos de administración y cobro de cartera, dada algunas de las siguientes situaciones: a) la extinción de los derechos por la ocurrencia de alguna situación jurídica como prescripción, pérdida de fuerza ejecutoria o inexistencia de título ejecutivo; b) la renuncia a los derechos, y c) la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a las cuentas por cobrar'.

Lo anterior, en el caso del INVIAS, se interpreta que para dar de baja en cuentas del estado de situación financiera de una partida de cuentas por cobrar, considerada o clasificada como incobrable o de imposible cobro luego de la investigación administrativa y/o jurídica correspondiente, se requiere obligatoriamente de la expedición del acto administrativo que reconozca la prescripción o la remisibilidad, entre otras situaciones.

Lo anterior, porque se asume que lo señalado en ese documento, en esencia, constituye uno de los criterios previstos por la CGN para la medición posterior de las Cuentas por Cobrar, con independencia que se trate de un texto que no tiene carácter vinculante, pues como lo indica la misma CGN, ese texto solo se ejemplifica, por medio de un supuesto, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en las entidades de gobierno, aunque las entidades no estén obligadas a aplicarla.

De hecho, en ese texto la CGN indica que lo señalado en ese documento puede tomarse como referente para ejercer juicios profesionales en circunstancias similares a las allí expuestas.

Lo anterior porque el instituto Nacional de Vías INVIAS dispuso en sus políticas contables que una partida o saldo pendiente de cobro clasificada como 'Cuentas por cobrar de difícil cobro' se dará de baja cuando la Dirección Jurídica, mediante concepto escrito, señale que una determinada partida, desde la perspectiva legal, se considere como cartera de 'Imposible cobro' (cartera para la que existe certeza que esta es incobrable).

Para adelantar la baja en cuentas del activo no se considera como requisito previo la expedición de un acto administrativo donde se declare expresamente, por ejemplo, la prescripción o la remisibilidad de una partida, porque el registro de la baja en cuentas de activos (CXC) en el sistema de información financiero es proceso de origen y efecto 'meramente' contable, no tiene efectos legales, es decir, que con ello no se están condonando obligaciones a favor de la Nación.

El enfoque contable adoptado por el INVIAS se sustenta en el principio de contabilidad pública denominado 'esencia sobre la forma' que, según lo ha dispuesto la CGN en el Marco conceptual para la preparación y presentación de información en las entidades de gobierno: 'las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.'

Lo anterior, porque es la Dirección Jurídica del Instituto la que luego de la indagación administrativa correspondiente, mediante comunicación escrita, certificará aquellos casos que se constituyen en cartera incobrable, lo que se constituye en prueba sumaria para asumir que se trata de partidas no cumplen las condiciones para mantener su reconocimiento como activos de la entidad, pues ha expirado los derechos sobre los flujos financieros y/o que la probabilidad de recuperar dichos flujos es nula (es decir que el recaudo esperado es \$0), lo cual es un hecho económico que no tiene origen en la expedición de algún acto administrativo.

Lo anterior significa que el Acto administrativo correspondiente, en efecto, es un requisito indispensable para ordenar la baja, eliminación o depuración definitiva de una partida de cuentas por cobrar registrada en la 'base de datos de cartera' del Instituto, la cual puede estar registrada en la contabilidad como un Activo - Cuentas por cobrar en la situación financiera o como Activos contingentes en cuentas de orden.

La depuración de la 'base de datos de cartera', debe sustentarse en un Acto administrativo que ordena su depuración, asunto del cual debe ocuparse el 'Comité de Cartera' del Instituto, en los términos previstos por el Decreto 445 de 2017.

Dicho de otra manera, desde el punto de vista legal, una partida solo se retira de la base de datos de cartera (lo que es diferente de lo contable) solo cuando se expida el acto administrativo, en tanto que un activo desaparece, por ejemplo, por las razones que se indican a continuación:

El INVIAS, mediante Resolución interna, dispuso de manera taxativa que una partida de cuentas por cobrar se clasificará (para efectos administrativos o de gestión legal) como cartera de 'Imposible cobro', si son obligaciones inexigibles, asunto que ocurre cuando se cumplen, entre otras, alguna de las siguientes condiciones:

- Son partidas que reúnen las condiciones establecidas en el artículo 2.5.6.3. del Decreto 445 de 16 de marzo de 2017 y las contempladas en el artículo 820 del E.T.
- Se trata de obligaciones frente a las cuales se haya configurado la prescripción de la acción de cobro, conforme al artículo 817 del Estatuto Tributario.
- Corresponden a obligaciones cuyo acto administrativo de origen adolece de pérdida de ejecutoriedad conforme al artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Son expedientes que no cuentan con título ejecutivo, pues los documentos que las contienen no reúnen los elementos establecidos en el artículo 99 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Cuando se ha declarado la nulidad del título ejecutivo por la jurisdicción contenciosa administrativa.

También, en el grupo de partidas de 'imposible recaudo', se podrían incluir aquellas cuentas donde se ha demostrado la inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada; o cuando el deudor, persona natural o jurídica, está adelantando procedimiento de liquidación o de insolvencia y se estima que no se presentará un flujo de beneficios económicos a favor de la entidad (no cumplen la definición de activo)".

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 Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, incorporado en el Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 628 de 2015, dispone:

"5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

(...)

120. Las Guías de Aplicación son documentos que no son de 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".

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.

(...)

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la

contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia”.

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.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

Bienes y Derechos

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

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

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

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

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

(...)

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

La Guía de aplicación N° 005 deterioro colectivo y baja en cuentas de las cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“2. PLANTEAMIENTO DEL CASO

(...)

Una entidad pública del orden territorial ha definido, para las cuentas por cobrar, la siguiente política contable:

(...)

- Baja en cuentas: se deja de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando prescriban los derechos sobre los flujos financieros, no se tiene probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o cuando se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a las mismas.

Para el efecto se requiere de la emisión de los actos administrativos para dar de baja las cuentas por cobrar, de conformidad con los manuales y procedimientos de administración y cobro de cartera, dada algunas de las siguientes situaciones: a) la extinción de los derechos por la ocurrencia de alguna situación jurídica como prescripción, pérdida de fuerza ejecutoria o inexistencia de título ejecutivo; b) la renuncia a los derechos, y c) la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a las cuentas por cobrar”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, las guías de aplicación son documentos que no son de 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.

El numeral 2 de la Guía de aplicación N° 005 deterioro colectivo y baja en cuentas de las cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece en el planteamiento del caso que la entidad pública del orden territorial definió como política contable que para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar se requiere de la emisión de actos administrativos.

Sobre el particular es preciso señalar que el planteamiento del caso obedece al contexto o a las circunstancias hipotéticas que servirán para ejemplificar el reconocimiento, la medición del deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, y no es viable señalar, que las políticas contables hipotéticas establecidas en tal planteamiento se constituyen como uno de los criterios previstos por la CGN para la medición posterior de las cuentas por cobrar.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado 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 un potencial de servicio o beneficios económicos.

Tratándose de cuentas por cobrar, se tiene que habrá lugar a realizar su baja en cuentas, 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.

Es necesario 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, 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, se precisa que para realizar la baja en cuentas de cuentas por cobrar la CGN no ha establecido la obligación de expedir un acto administrativo, en tanto los hechos económicos, que pueden ser jurídicos, de los cuales se desprende la procedencia de la realización de la baja en cuentas, no siempre surgen por la expedición de dichos actos administrativos, sino por otras circunstancias o fenómenos jurídicos, como por ejemplo, la caducidad de la acción de cobro, la cual se configura solo con el simple transcurso del tiempo hasta completar el término que en cada caso haya fijado la ley; o la precariedad del deudor, que obedece a sus condiciones patrimoniales particulares.

Habrán casos en los que el hecho económico del cual se desprende la procedencia de la baja en cuentas de cuentas por cobrar sí surja de un acto administrativo, como por ejemplo, si la entidad condona parcialmente una deuda por medio de una resolución, lo cual no implica que posteriormente deba emitirse, para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, otro acto administrativo ordenando tal baja, a no ser que así lo señale la entidad en sus manuales de políticas contables.

Respecto a esto último, se tiene que de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades deben 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, por lo cual, es decisión de las entidades establecer en sus manuales el procedimiento que se llevará a cabo para realizar la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, dentro de lo que se incluye establecer o no la obligación de emitir un acto administrativo para realizar la baja en cuentas de cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20231100018431 DEL 06-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Beneficios a los empleados Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Registro contable del pasivo pensional de EMSIRVA E.S.P. En Liquidación y de los recursos del patrimonio autónomo destinados a garantizar su pago. Medición inicial y posterior del pasivo pensional. Reconocimiento de las contingencias por procesos instaurados contra EMSIRVA E.S.P. En Liquidación, relacionadas con obligaciones pensionales. Reconocimiento contable de los ingresos y gastos derivados de la cesión de contratos con operadores servicio de aseo.

Doctora
 DIANA CENEIDA TREJOS MEJÍA
 Jefe de Oficina - Contaduría General
 Municipio de Santiago de Cali
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024192 del 19 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:

"1. ¿La asunción del pasivo pensional mediante el mecanismo de normalización pensional denominado "asunción por un tercero", implica que la entidad territorial debe registrar en sus estados financieros el pasivo pensional de Emsirva E.S.P. En liquidación?

Solicitamos indicar los registros contables a lugar.

2. ¿El valor de los recursos en el patrimonio autónomo (cesión de contratos del patrimonio autónomo por parte de Emsirva al Distrito de Santiago de Cali), se deben registrar como plan de activos por beneficios posempleo?

Solicitamos indicar los registros a lugar.

3. Indicar el registro de la diferencia que se presente (mayor o menor) entre el valor del pasivo pensional frente al valor de los recursos que figuren en el patrimonio autónomo.

4. Para efecto de registro inicial, ¿el cálculo actuarial del pasivo pensional que debe entregar "Emsirva E.S.P. en Liquidación" y aprobado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a la entidad distrital, deberá ser medido conforme a las normas de entidades de gobierno, o a las normas de entidades en liquidación "Pasivos para Trasladar" o "Pasivos para Liquidar"?

5. Técnicamente en la medición del cálculo actuarial bajo el marco normativo de entidades de gobierno y entidades en liquidación (pasivos para trasladar o pasivos para liquidar), ¿se presentarían variaciones en su valor?

6. Actualización del valor del pasivo pensional

6.1 ¿Bajo qué marco normativo el Distrito de Santiago de Cali, deberá continuar actualizando el valor del pasivo pensional?, que reconocería bajo el mecanismo de normalización pensional denominado "ASUNCIÓN POR UN TERCERO"

6.2 ¿A partir de que año se deberá realizar nuevamente la actualización del cálculo actuarial? bajo la premisa que la actualización del cálculo actuarial será al 31 de diciembre de 2022, aprobado por la Superintendencia de Servicios Públicos, con proyecciones a 2 años.

6.3 Indicar el registro de las actualizaciones del valor del cálculo actuarial.

7. Competencia de las actualizaciones del cálculo actuarial

7.1 ¿Las actualizaciones del cálculo actual del pasivo pensional lo realizará la Dirección General Económica de la Seguridad social - MHCP, o se deberán continuar contratando con un actuario externo?

7.2 ¿Se debe incorporar la información de los jubilados y prejubilados de Emsirva en Liquidación, en el aplicativo de PASIVOCOL?

8. Teniendo en cuenta que Emsirva es una entidad en liquidación, indicar el registro que deberá realizar el Distrito de Santiago de Cali, para el reconocimiento de las contingencias por procesos instaurados contra dicha entidad, relacionadas con obligaciones pensionales.

9. Cesión contratos con operadores servicio de aseo.

9.1 ¿El Distrito de Santiago de Cali, deberá realizar algún reconocimiento por la cesión de los contratos con los operadores del servicio de aseo, que realizará Emsirva en liquidación?

9.2 Toda vez que el Distrito de Santiago de Cali, es una entidad de gobierno, y la prestación del servicio de aseo deberá ser ejercida por una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, indicar los registros a lugar relacionados con los ingresos que la entidad distrital perciba”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1833 de 2016, establece:

“ARTÍCULO 2.2.8.8.39. Normalización pensional mediante asunción por un tercero. La normalización pensional mediante la asunción por un tercero se someterá a los siguientes requisitos:

1. El tercero que asume las obligaciones pensionales deberá obtener previamente las autorizaciones de sus órganos directivos o equivalentes, de acuerdo con las normas estatutarias y legales que le sean aplicables.

2. En las entidades empleadoras que se encuentren desarrollando su objeto social solamente podrán asumirse obligaciones que tengan el carácter de ciertas e indiscutibles y, por tanto por ejemplo, no podrán asumirse obligaciones pensionales relacionadas con trabajadores activos. En las entidades empleadoras que se encuentren en liquidación la asunción deberá comprender la totalidad de las obligaciones pensionales a cargo del empleador.

3. Cuando se trata de entidades que se encuentren desarrollando su objeto social, la asunción deberá contar con el consentimiento expreso de los acreedores de las obligaciones pensionales, sin perjuicio de lo establecido en el numeral 4 de este artículo. Cuando al menos la mitad más uno de los acreedores expresen su consentimiento, el empleador podrá sustituir las obligaciones de quienes hubieren consentido y conservará en su cabeza las obligaciones de quienes hubiesen negado el consentimiento o guardado silencio. Cuando al menos la mitad más uno de los acreedores de las obligaciones hubiese negado el consentimiento o guardado silencio sobre la asunción, el mecanismo se entenderá rechazado.

4. Cuando se trate de entidades que se encuentren en proceso de liquidación y el tercero que asume la obligación tenga la calidad de socio o accionista de la entidad en liquidación, no se requerirá el consentimiento de los acreedores. No obstante, la entidad en liquidación y el tercero deberán establecer mecanismos de información adecuada para los acreedores en forma tal que estos puedan ejercer adecuadamente sus derechos y reclamar oportunamente sus prestaciones.

ARTÍCULO 2.2.8.8.40. Autorización de la asunción. La autorización del mecanismo de normalización pensional deberá tramitarse ante la superintendencia que ejerza la inspección, vigilancia o control del empleador. Con la solicitud deberá remitirse el cálculo actuarial debidamente elaborado.

La superintendencia deberá aprobar el cálculo actuarial y remitir dicha aprobación al Ministerio del Trabajo, junto con una valoración motivada sobre la capacidad financiera del tercero para asumir las obligaciones pensionales, a efectos de que dicho ministerio emita su concepto.

Una vez recibido el concepto favorable del ministerio, la superintendencia autorizará el mecanismo de normalización pensional.

ARTÍCULO 2.2.8.8.41. Pago de la asunción. El plazo y la forma de pago de la asunción se acordarán entre la entidad empleadora y el tercero. Las obligaciones crediticias que surjan de dicho acuerdo tendrán el privilegio previsto en el parágrafo 2 del artículo 34 de la Ley 1116 de 2006.

ARTÍCULO 2.2.8.8.42. Efectos de la asunción. Una vez realizada la asunción prevista en los artículos anteriores, el empleador quedará liberado del pago de las obligaciones pensionales sustituidas. Por otra parte, por el solo hecho de la asunción, el tercero no adquiere el carácter de empleador ni se producirá la sustitución de empleadores para los efectos de los artículos 67 y siguientes del Código Sustantivo del Trabajo”.

El Acuerdo 0561 de diciembre 29 de 2022 del Concejo Distrital de Santiago de Cali, señala:

“ARTÍCULO PRIMERO. AUTORIZACIÓN. Autorízase al Alcalde de Santiago de Cali para que, a nombre del Distrito Especial Deportivo, Cultural, Turístico, Empresarial y de Servicios de Santiago de Cali, asuma el pasivo pensional de EMSIRVA E.S.P EN LIQUIDACIÓN, mediante el mecanismo de normalización pensional denominado ‘asunción por un tercero’.

El Distrito de Santiago de Cali asumirá la obligación de que trata el presente artículo a partir del recibo efectivo de los recursos provenientes del Patrimonio Autónomo que administra actualmente los recursos destinados a garantizar el pago del pasivo pensional de la Empresa de Servicios Públicos de Aseo de Cali ‘EMSIRVA E.S.P EN LIQUIDACIÓN’.

Parágrafo. En el Patrimonio Autónomo estarán dispuestos los recursos necesarios para su administración.

ARTÍCULO SEGUNDO. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 3o del Decreto 4014 de 2006, compilado en el artículo 2.2.8.8.41 del Decreto 1833 de 2016, se acordará la cesión de la posición contractual por parte de EMSIRVA E.S.P. en liquidación, al Distrito de Santiago de Cali, en el contrato de fiducia mercantil No. 008-2004 celebrado con la

Fiduciaria CORFICOLOMBIANA S.A., cedido a la FIDUCIARIA POPULAR S.A. el 30 de septiembre de 2014, así como en los siguientes contratos:

1. Contrato No 05 de 2010 suscrito con la sociedad PROMOAMBIENTAL CALI S.A. E.S.P. que opera en la zona No. 1.

2. Contrato No 087-2088 suscrito con la Sociedad EMPRESA METROPOLITANA DE ASEO DE CALI S.A. E.S.P. - EMAS CALI, hoy adquirida por VEOLIA ASEO CALI S.A ESP, que opera la zona No. 2.

3. Contrato No 089-2008 suscrito con la sociedad PROMOAMBIENTAL VALLE S.A. E.S.P. que opera en la zona No. 3.

4. Contrato No 088-suscrito con la sociedad Ciudad Limpia Bogotá S.A. E.S.P. que opera la zona No. 4.

ARTICULO TERCERO. DE LOS ACTOS Y CONTRATOS. Autorizase al Alcalde Distrital para expedir los actos y celebrar los contratos necesarios para la debida ejecución de la asunción del pasivo pensional de EMSIRVA E.S.P. EN LIQUIDACIÓN, que garanticen su destinación específica, de acuerdo con las normas aplicables.

Parágrafo. En el convenio interadministrativo que se firme entre el DISTRITO DE SANTIAGO DE CALI y EMSIRVA E.S.P EN LIQUIDACIÓN, deberá contemplarse un plan de aseguramiento archivístico por un tiempo no menor a cinco (5) años, que incluya no sólo el almacenamiento y custodia sino la administración y acceso a la información, sin costo para la administración distrital” (Subrayado fuera de texto).

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

“ 6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o

decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

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

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes”.

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, establece:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

(...)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

16. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa 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.

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

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.

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a favor de a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

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.

(...)

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales” (Subrayado fuera de texto).

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

“... se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.

(...)

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones dependiendo de si estos son interpuestos o radicados por la entidad en contra de terceros o por terceros en contra de la entidad”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

PREGUNTAS 1, 2 y 3 – Registro contable del pasivo pensional de EMSIRVA E.S.P. En Liquidación, asumido por el Municipio de Santiago de Cali, y de los recursos del patrimonio autónomo destinados a garantizar su pago.

En el entendido de que el Municipio de Santiago de Cali asume el pasivo pensional de EMSIRVA E.S.P. En Liquidación, según lo dispone el Acuerdo 0561 de 2022, el municipio incorporará la obligación asociada al pasivo pensional en su información financiera atendiendo a lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo tanto, para el reconocimiento y medición de la obligación, la entidad aplicará la Norma de beneficios a los empleados y los lineamientos 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.

Así mismo, incorporará los recursos del patrimonio autónomo destinados a garantizar el pago del pasivo pensional de EMSIRVA E.S.P. En Liquidación, los cuales hacen parte del contrato de fiducia mercantil No. 008-2004 celebrado con la Fiduciaria CORFICOLOMBIANA S.A. que fueron cedidos al Municipio de Santiago de Cali según dispone el artículo segundo del Acuerdo 0561 de 2022. El reconocimiento y medición de estos activos se efectuará de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

En consecuencia, el municipio incorporará la obligación por la asunción del pasivo pensional y los activos destinados a garantizar su pago, mediante un débito en la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor de los recursos del patrimonio autónomo, y un crédito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones. La diferencia se registrará como un gasto o un ingreso, según corresponda, en la subcuenta 542416-Subvención por asunción de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o 442829-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

PREGUNTAS 4, 5, 6 y 7 - Medición inicial y posterior del pasivo pensional.

El Municipio de Santiago de Cali al ser una entidad de gobierno sujeta al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 533 de 2015, para la medición del pasivo pensional, deberá seguir los lineamientos establecidos en la Norma de beneficios a los empleados contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 331 de 2022, y le corresponde aplicar el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución 320 de 2019 y actualizado por la Resolución 064 de 2022.

La Norma de beneficios a los empleados establece que la medición de los beneficios posempleo corresponde al valor presente de los pagos futuros esperados que serán

necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y los anteriores, para lo cual utilizará una metodología de reconocido valor técnico.

No obstante, cuando una entidad, por disposición legal, 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, que para el caso de las entidades territoriales corresponde al MHCP a través de Pasivocol.

En este sentido, corresponde al Municipio de Santiago de Cali evaluar si para el reconocimiento inicial del pasivo pensional asumido tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial efectuado por la Superintendencia de Servicios Públicos, siempre que este actualizado a la fecha del reconocimiento contable de la obligación, o solicitará a la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) la medición correspondiente.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales, por lo que el procedimiento establece que para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Para 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 MHCP.

En consecuencia, la entidad territorial ajustará el valor del pasivo pensional conforme a las actualizaciones que efectúe la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP, a través del Pasivocol, para lo cual la entidad deberá aportar al MHCP la información necesaria para la actualización del cálculo actuarial cuando se presenten novedades, 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.

Para el registro contable de la actualización del valor del pasivo pensional, la entidad tendrá en cuenta uno de los siguientes escenarios:

- Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

- Si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

PREGUNTA 8 - Reconocimiento de las contingencias por procesos instaurados contra EMSIRVA E.S.P. En Liquidación, relacionadas con obligaciones pensionales.

Para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con procesos judiciales, la entidad territorial deberá atender los lineamientos del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco normativo para Entidades de Gobierno con la Resolución 116 de 2017 y actualizado por la Resolución 080 de 2021. Así las cosas, en caso de que el Municipio de Santiago de Cali actúe como parte demandante o demandada dentro de los procesos judiciales que giren alrededor del pasivo pensional de EMSIRVA E.S.P. En Liquidación, aplicará tal procedimiento.

PREGUNTA 9 - Reconocimiento contable de los ingresos y gastos derivados de la cesión de contratos con operadores servicio de aseo.

La entidad territorial deberá realizar el reconocimiento de la cesión de los contratos cuando los hechos económicos que se deriven de los mismos cumplan con los criterios de reconocimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo cual, se registrará activos, pasivos, ingresos, gastos o costos según se cumplan las criterios de reconocimiento definidos en el Marco Conceptual, atendiendo las obligaciones o derechos derivados de la ejecución de los convenios o contratos cedidos.

En consecuencia, si la entidad territorial recibe ingresos derivados de los contratos, esta los reconocerá atendiendo a la esencia del contrato y los criterios de reconocimiento señalados en el Marco Conceptual, y su registro se efectuará en las cuentas que apliquen del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20231100019271 DEL 11-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos embargados por la Contraloría Departamental del Valle del Cauca en los procesos de responsabilidad fiscal

Doctora
MARÍA NUREY SALDOVAL GRIJALBA
Subdirectora Administrativa para los Recursos Físicos y Financieros
Contraloría Departamental del Valle del Cauca
Cali, Valle del cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010025682 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:

“La Contraloría Departamental del Valle del Cauca registra en la cuenta 11 – Efectivo y equivalentes al efectivo, subcuenta 1110 Depósitos en Instituciones Financieras, los depósitos de títulos judiciales procedentes de Procesos de Responsabilidad Fiscal y Sancionatorios, lo anterior teniendo en cuenta observación de la Contaduría General de Nación toda vez que anteriormente se registraba en la cuenta 1132.

En auditoría realizada a esta Entidad por la Auditoría General de la Nación, se presentó un hallazgo con relación al registro que se menciona anteriormente, indicando: ‘registro que no debe ser reportado en la clase Activos, de conformidad a lo indicado en el concepto 20202000018821 del 15 de abril de 2020 de la CGN, situación que contraviene lo establecido en el catálogo de cuentas incorporado al régimen de Contabilidad Pública para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones’.

Por lo anterior se solicita comedidamente establecer los parámetros para realizar la reclasificación en la cuenta que corresponda a los depósitos de títulos judiciales procedentes de Procesos de Responsabilidad Fiscal y Sancionatorios, con el ánimo de unir criterios de tal manera que la entidad no se vea afectada por parte de la CGN y de la Auditoría General de la Nación.

Es de aclarar que la AGR sugiere que la reclasificación se realice en una cuenta de orden”.

CONSIDERACIONES

La Ley 610 del 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establece:

“Artículo 1°. 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 4°. 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 culposa de quienes realizan gestión fiscal 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 12. Medidas cautelares. En cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal se podrán decretar medidas cautelares sobre los bienes de la persona presuntamente responsable de un detrimento al patrimonio público, por un monto suficiente para amparar el pago del posible desmedro al erario, sin que el funcionario que las ordene tenga que prestar caución. Este último responderá por los perjuicios que se causen en el evento de haber obrado con temeridad o mala fe.

Las medidas cautelares decretadas se extenderán y tendrán vigencia hasta la culminación del proceso de cobro coactivo, en el evento de emitirse fallo con responsabilidad fiscal.

(...)

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 leve 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” (subrayado fuera de texto).

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

Los recursos embargados por la Contraloría Departamental del Valle del Cauca en los procesos de responsabilidad fiscal que adelanta en contra de los servidores públicos y

particulares no cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo, toda vez que la entidad obtiene el control y puede disponer de dichos recursos cuando el fallo con responsabilidad fiscal, en el que se establece la obligación a cargo del responsable de pagar una suma de dinero, quede en firme.

Así las cosas, para efectos de control, la Contraloría Departamental del Valle del Cauca registrará los recursos embargados a terceros debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR).

Teniendo en cuenta que la Contraloría Departamental del Valle del Cauca efectuó el registro de los recursos embargados en los procesos de responsabilidad fiscal en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, se configura un error que corregirá de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Una vez corregido el error, la Contraloría Departamental del Valle del Cauca llevará el control de los recursos en cuentas de orden deudoras.

CONCEPTO No. 20231100019541 DEL 13-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de consumo adquiridos para la prestación de servicios a la ciudadanía.

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe de Oficina – Oficina de Contabilidad
Barranquilla, Distrito Especial, Industrial y Portuario
Barranquilla, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026062 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 el marco de la Auditoría financiera que lleva a cabo la Contraloría Distrital de Barranquilla al Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla, realizan una observación mencionando el uso indebido de la cuenta 1514 de inventario de materiales y suministros, manifestando el órgano de control que los materiales consumibles como papelería y tóneros usados en las diferentes secretarías de la Alcaldía, no debían manejarse en esta cuenta contable.

Por lo anterior y con base en lo establecidos en nuestra políticas contable sustentada en la Resolución 533 de 2015 Marco normativo para entidades de gobierno en su Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos y sus actualizaciones, se dio respuesta al ente de control de la siguiente manera:

‘La descripción hecha en el Catálogo General de Cuentas aplicable a las entidades de gobierno, de la cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS; indica que esta ‘Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producciones de bienes y la prestación de servicios.’

Teniendo en cuenta que las actividades desarrolladas por el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, consisten en la prestación de servicios a la ciudadanía, en su gran mayoría a título gratuito o a precios de no mercado por lo cual, en dicha cuenta 1514 hemos registrado los elementos de papelería y otros elementos de consumo, como tóneres, que se consumen por nuestros funcionarios en desarrollo de sus funciones y que están encaminadas a la prestación de servicios de cometido estatal a los ciudadanos.

Nuestra política contable, formalizada mediante el Decreto 543 de 2020, actualmente se encuentra establecida, en lo que corresponde al reconocimiento en la siguiente forma:

7. POLÍTICA CONTABLE PARA INVENTARIOS

7.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, lo que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de

- a) comercializarse en el curso normal de la operación,
- b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación,
- c) transformarse o consumirse en actividades de producción e bienes o prestación de servicios.

La Alcaldía Distrital de Barranquilla reconocer como inventario los activos que han ingresado al Almacén del Distrito como donaciones y que salen de éste para ser distribuidos de forma gratuita, dicho proceso es reportado con sus respectivos soportes a la oficina de contabilidad para ser registrado en libros’.

No obstante, atendiendo la observación realizada por el equipo auditor de la Contraloría distrital, en el año 2023 en mesa de trabajo, se les informó que la Oficina de Contabilidad procedería a realizar un análisis interno del tema con base en las políticas contables que haya establecido el Distrito de Barranquilla, además del hecho de acudir a la Contaduría General de la Nación, a fin de aclarar en forma definitiva este hallazgo, ya que la entidad se encuentra presta para acatar las recomendaciones indicadas.’

En concordancia con lo expuesto con anterioridad, respetuosamente solicitamos un concepto que nos indique si el tratamiento que el Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla hoy de la a su inventario de elementos de consumo es el procedente y adecuado y si no es así, les agradecemos remitimos algunas recomendaciones aplicables al caso.

Ahora bien, la Oficina de Contabilidad ha revisado la Doctrina Contable que aparece en el Marco normativo para entidades de gobierno y encontramos los siguientes conceptos emitidos por la CGN y que podrían aplicar a este caso planteado, uno de los cuales fue solicitado por la Contraloría Departamental de Nariño.

(...)

En su orden, dichos conceptos se refieren al umbral de materialidad y a que los activos cumplan con los criterios definidos en el Marco Conceptual.

(...)

De todos modos, conseguimos los 2 conceptos anteriores, emitidos por la CGN, sobre los cuales, les preguntamos si se encuentran actualizados para que puedan usarse como referencia en el manejo contable de la Oficina de Contabilidad.

Para el caso del Distrito de Barranquilla, los bienes de consumo fundamentalmente son adquiridos, pero la inquietud se refiere a si dentro de estos se pueden incluir a los activos reconocidos como inventario que han ingresado al Almacén del Distrito como donaciones, aun cuando su objetivo final sea para ser distribuidos de forma gratuita.

De otro lado, observamos que en la política contable de los inventarios no tenemos definida la materialidad como si se ha realizado para la Propiedad, Planta y Equipo, de acuerdo con la siguiente leyenda consignada en su parte pertinente, que bien podría ser incluida en la política contable de inventarios.

La Alcaldía Distrital de Barranquilla establece en este rubro, que serán materiales las partidas que sean superiores a 2 salarios mínimos legales vigente.

Quedamos atentos a su pronta respuesta para efectos de realizar los ajustes necesarios en el manejo contable y en la actualización de las políticas contables”.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación”.

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, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

(...)

9.2.2.2. Prestación de servicios

14. 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.

(...)

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

(...)

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

4.1. Políticas contables

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

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

(...)

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, los activos son los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por su parte, 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. A su vez, los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios.

Por otra parte, los inventarios son, entre otras cosas, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, que se tengan con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o de transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

En este sentido, cuando se trata de prestación de servicios es necesario identificar si el servicio prestado es de una transacción con contraprestación, o corresponde a una

actividad meramente administrativa, caso en el cual no conlleva a determinar unos costos por prestación de servicios sino corresponden a gastos administrativos.

Así las cosas, cuando se trata de bienes de consumo como papelería y tóneres que no estén asociados a una prestación de servicio en una transacción con contraprestación, se reconocerán como gastos en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5111-GENERALES, implementando los mecanismos de control que se consideren pertinentes para la gestión y administración de estos.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la entidad efectuó el reconocimiento de los bienes de consumo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, se configura un error que corregirá de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

De modo que, si los bienes se reconocieron en un periodo anterior, la corrección se efectuará mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS. Si el error se cometió en el periodo corriente, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

Igualmente, para efectos de presentación, la entidad debe evaluar la materialidad del error, en tanto que si es material deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por los errores en la elaboración de los estados financieros.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que conforme a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, dentro de las que se incluyen las establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Por ello, la entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo.

CONCEPTO No. 20231100019951 DEL 18-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Procedimientos o métodos requeridos para definir el umbral de materialidad individual y colectiva

Doctor
 ÁLVARO DE FÁTIMA GÓMEZ TRUJILLO
 Director Administrativo y Financiero
 Superintendencia de Notariado y Registro
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028142 del 13 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:

“Acorde con los lineamientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se define la materialidad como un aspecto de la relevancia que es específico de cada entidad, la cual está basada en la naturaleza y cuantía de las partidas que afectan los elementos de los estados financieros (...).

Aunque en el marco normativo se define conceptualmente la materialidad o importancia relativa, no proporcionan un procedimiento específico o lineamientos generales para su determinación, lo cual dificulta la evaluación de la materialidad y el desarrollo de la operación, ya que algunos hechos que se pueden considerar como no materiales por la entidad, ante los entes fiscalizadores si pueden llegar a ser significativos.

Entendemos que para definir la materialidad se debe comprender el contexto, el cual corresponde a una entidad del sector público, donde la información es de libre acceso y los usuarios presentan altas expectativas frente a los informes y estados financieros de la entidad.

En virtud de lo anterior solicitamos su colaboración para emitir un concepto donde se indique los procedimientos y/o métodos requeridos para definir el umbral de materialidad individual y colectiva, que sea práctico en este tipo de entidades y cumpla con las expectativas de los entes fiscalizadores, así como el fundamento normativo de los mismos”.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

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

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

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando

un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material” (Subrayado fuera de texto).

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

“INTRODUCCIÓN

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

(...)

1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

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

(...)

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

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

(...)

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

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 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, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre el procedimiento o los métodos requeridos para definir el umbral de materialidad individual y colectivo, toda vez que son asuntos que le corresponde evaluar y definir a la Superintendencia de Notariado y Registro, considerando que la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere su información financiera de propósito general.

Es conveniente señalar que, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Relevancia, como una de las características fundamentales de la información financiera, se cumple cuanto esta es capaz de influir en las decisiones que han de tomar los usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

En consecuencia, es responsabilidad de la entidad establecer la materialidad dentro del manual de políticas contables, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20231100020071 DEL 18-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de predios adquiridos que se encuentran en proceso de formalización de la titularidad legal

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027132 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:

"... la Agencia ha realizado las gestiones pertinentes para la adquisición de los predios que son reconocidos como inventarios, los cuales son adquiridos con el fin de ser distribuidos a título gratuito de conformidad con lo establecido en el manual de políticas de la entidad.

(...)

Sin embargo, se ha evidenciado que en algunos predios que fueron adquiridos y en los cuales se efectuó el desembolso de recursos, no han finalizado su proceso de legislación ante las oficinas competentes, motivo por el cual estos activos aún no figuran a nombre de la Agencia Nacional de Tierras.

Por lo anteriormente expuesto, amablemente solicitamos su concepto mediante el cual se ilustre, cuál sería el registro contable correcto para reconocer este hecho económico o en su defecto contar con el aval para registrarlo de manera provisional en la subcuenta del activo 190590 Otros bienes y servicios pagados por anticipado, entre tanto se legalicen todos los requisitos y documentos en su totalidad, para posteriormente proceder a reclasificarlos en la subcuenta 151002 Terrenos.

Lo anterior con el fin de reflejar dentro de los Estados Financieros los predios como parte del activo y de esta manera evitar afectaciones en la cuenta de correcciones del patrimonio”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, 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. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

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

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”.

Además, el mencionado CGC indica que la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO se acredita con “2-El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, la entidad debe considerar, entre otros 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.

Es importante señalar que la titularidad legal no es suficiente para determinar que la entidad controla un recurso, de modo que, es necesario realizar un análisis integral de los aspectos indicados en el párrafo anterior, a fin de proceder o no al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera.

En este sentido, si fruto del análisis realizado por la entidad, se concluye que los predios señalados en la consulta configuran un recurso controlado, se deberán registrar en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, lo anterior, con independencia del momento en que se obtenga la titularidad legal.

Ahora bien, cuando la entidad efectúe pagos anticipados para la adquisición de bienes, registrará el hecho económico debitando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Una vez se reciban los bienes, la entidad debitará la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que los soportes de contabilidad, que pueden ser de origen interno o externo, son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. Por lo tanto, es la entidad la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos, cumpliendo con que el mismo permita la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada.

CONCEPTO No. 20231100020091 DEL 18-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Normativa que regula la realización de la baja en cuentas de bienes

Señora
QUEIMY BRIYITH PÁEZ SOLER
Contadora Pública
Sogamoso, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029522 del 21 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se solicita información sobre la normativa para realizar la baja de bienes muebles de un municipio de sexta categoría.

Mediante llamada telefónica realizada el día 18 de julio de 2023, la consultante indica que los bienes muebles hacen parte de las propiedades, planta y equipo del municipio.

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 3° 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 6° 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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

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

(...)

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

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

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

3.2.15. 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

La regulación contable que debe atenderse para efecto de realizar la baja en cuentas de los bienes muebles de la entidad es la que sobre el particular se establece en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable y en acápite de baja en cuentas que se encuentra en cada una de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida respectiva deje de cumplir la definición de activo o pasivo, según corresponda.

Al respecto, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades deben adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de dicha información.

Por lo anterior, cuando la información financiera se encuentre afectada por valores que no representen derechos o bienes para la entidad, esta deberá adelantar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de sus libros de contabilidad.

Así las cosas, si los bienes referidos en su consulta dejaron de cumplir con los requisitos para su reconocimiento como activos, la entidad procederá a realizar la baja en cuentas con el fin de mejorar la calidad de la información y garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Tratándose de bienes muebles clasificados en la categoría de propiedades, planta y equipo, la baja en cuentas se realizará cuando: i) se pierde el control sobre los mismos, ii) se dispone de ellos o iii) no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Para tal efecto, la entidad debitará las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditará las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se reconocerá en el resultado del periodo 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.

La normativa referida para la realización de la baja en cuentas de los bienes se puede consultar en la página web de la CGN en las siguientes rutas:

1. El numeral 6.4. Baja en cuentas 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.

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Marco Conceptual → Elegir la última versión y descargar.

2. El acápite de baja en cuentas, de cada una de 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.

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Normas → Elegir la última versión y descargar.

3. El numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del 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.

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir Evaluación del Control Interno Contable y descargar.

CONCEPTO No. 20231100020221 DEL 19-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de cuentas por cobrar cuando su gestión de recaudo es efectuada por un tercero

Doctora

MARÍA ISABEL LUGO PULECIO

Directora – Departamento Administrativo de Valorización Distrital

Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural

Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028012 del 13 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. ¿Qué se entiende por cartera?

2. En los casos en que los recaudos de cuentas por cobrar de una entidad pública se encuentran administrados por un concesionario, bajo que normativa deben ser recibidas dichas cuentas por cobrar.

3. Para el recibo de las cuentas por cobrar administradas por un concesionario que procedimiento se debe llevar a cabo para ser incluidas dentro de la contabilidad de la entidad”.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

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

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”.

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.3. 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 entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

CONCLUSIONES

Para el tratamiento contable de las cuentas por cobrar la entidad aplicará los lineamientos normativos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. 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.

Por lo tanto, para que un elemento pueda ser reconocido en los estados financieros, además de cumplir con la definición de activo, debe ser probable que genere beneficios económicos futuros y su valor pueda medirse de forma fiable. La probabilidad hace referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos asociados llegarán a la entidad, lo cual se evalúa a partir de la información disponible. Así pues, si dicha probabilidad no existe, la entidad no reconocerá el hecho económico en los estados financieros.

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

Con base en lo anterior, si la entidad ostenta un derecho del cual espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento reconocerá este hecho cuando surja el derecho a percibir dichas sumas de dinero, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta y cuenta que atañe de la clase 4-INGRESOS.

Posteriormente, estas cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

Así las cosas, cuando la gestión de cobro y el recaudo de las cuentas por cobrar estén a cargo de un tercero, el recaudo de los recursos efectuada por el tercero se registrará

mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta y cuenta donde tenga reconocido el derecho del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Cuando el tercero efectuó el traslado de los recursos a la entidad, esta registrará la entrada de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20231100020441 DEL 24-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes muebles e inmuebles que se van a revertir a favor de la Nación, teniendo en cuenta que estos no cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo.

Doctor
 ERNESTO CASTIBLANCO ROZO
 Contratista - Grupo de Servicios Administrativos
 Agencia Nacional de Minería
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027832 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:

“De manera atenta en la Agencia Nacional de Minería, solicitamos amablemente su colaboración y guía, para que desde la Contaduría General de la Nación, nos puedan brindar concepto respecto a las siguientes inquietudes que se generan, en el tratamiento contable de los bienes muebles e inmuebles que se revierten a favor de la Nación, con la formalización de la cláusula de reversión.

Se adjunta Radicado CGN: 20221120048451 de fecha 28 de junio de 2022; para su conocimiento, y traer en contexto el tema objeto de consulta.

Ahora bien, inicialmente el Radicado anexo en una de sus consideraciones; hace relación a la Sentencia C-250/96 de la Corte Constitucional ..Cláusula de Reversión... ‘Esta obligación tiene por objeto permitir que la explotación del yacimiento pueda continuarse cuando el contrato de concesión se extinga, y se fundamenta en razones de utilidad pública, lo que está representado en el hecho de que el beneficiario ya ha obtenido tal cúmulo de utilidades que esos bienes ya se han pagado y que la sociedad tiene derecho a seguir beneficiándose del producto de los minerales’.

Según lo establece el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 (bases-plan-nacional-de-inversiones- 2.Desarrollo económico a partir de eficiencia energética, nuevos energéticos y minerales estratégicos para la transición (pág156), ...‘ Esto permitirá la descarbonización de múltiples sectores y la diversificación del sector energético en la

canasta exportadora del país, disminuyendo gradualmente su dependencia a los combustibles fósiles’; bajo esta premisa; la consulta corresponde a:

- ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los bienes muebles e inmuebles que se van a revertir a favor de la Nación, en el entendido que la Agencia no haría entrega de estos bienes a un nuevo concesionario, y en la actualidad estos activos no cumplirían con la capacidad respecto del potencial de servicio, al no seguir prestando un servicio a la comunidad; por lo tanto no cumplirían con el criterio de reconocimiento de un activo; Adicional, para la entidad no forma parte de su objeto, esta clase de activos, por lo tanto no podrá dar uso a los mismos.

Desde este nuevo escenario: ¿Qué cuentas contables se deben afectar para su incorporación? y ¿cuál debe ser todo el tratamiento contable?”.

Mediante llamada telefónica la doctora Kandy Johana Gómez Rodríguez, Gestor T1 Grado 15, funcionaria de la Agencia Nacional de Minería (ANM), aclaró la consulta expresando que PRODECO ya no está explotando las minas de carbón debido a que dio por terminado el contrato de concesión, y que PRODECO no ha formalizado la entrega de los bienes muebles e inmuebles.

Además, la doctora Kandy Johana Gómez Rodríguez indica que cuando la ANM reciba los bienes muebles e inmuebles entregados por el contratista no los entregará a otro concesionario, en atención al Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026.

Por lo anterior, la pregunta es ¿cómo se reconocen los bienes muebles e inmuebles en la contabilidad cuando estos se reciban?

CONSIDERACIONES

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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.

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

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.

(...)

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

Mediante el concepto N° 20221120048451 del 28 de junio de 2022, la CGN se pronunció de la siguiente manera:

“Pregunta 1. ¿Cuál es la entidad que debe reconocer el valor de los activos reversados a favor de la Nación?

Con respecto a los bienes muebles e inmuebles que se revertirán a favor de la Nación por finalización de los contratos de concesión y demás títulos mineros en que aplique la cláusula de reversión, el Decreto 4134 de 2011 establece que: (i) la ANM tiene la función de administrarlos y disponer de ellos; (ii) el patrimonio de la ANM estará conformado, entre otras cosas, por estos bienes muebles e inmuebles; y (iii) el presidente de la ANM debe disponer de ellos y orientar su administración.

Por lo antes expuesto, y teniendo en cuenta las respuestas a las preguntas formuladas por el equipo del GIT de Doctrina Contable Pública en la mesa de trabajo, se puede concluir que la ANM deberá reconocer en sus activos, los bienes muebles e inmuebles revertidos.

En cuanto al control, lo ostentará la ANM porque: (i) una vez se formalice el acta de reversión, será el nuevo titular de los bienes; (ii) tendrá la capacidad de definir el uso que un tercero debe darle a los bienes; (iii) poseerá los riesgos significativos inherentes a los bienes, puesto que asume las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como lo es la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; y (iv) podrá exigir el pago de una retribución económica cuando ceda el uso de los bienes a un tercero, en efecto, esto le representará un derecho exigible.

Respecto del potencial de servicio, los activos tienen la capacidad de seguir prestando un servicio a la comunidad, la cual se seguirá beneficiando de los productos extraídos.

En definitiva, la ANM es la entidad que debe reconocer los bienes muebles e inmuebles que se revertirán a favor de la Nación en sus estados financieros, toda vez que cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo.

Pregunta 2. ¿Qué cuentas contables se deben afectar para su incorporación?

Los bienes muebles e inmuebles revertidos a favor de la Nación se deberán clasificar como propiedades, planta y equipo, en la medida que sean activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes. Por lo tanto, con la formalización de la cláusula de reversión una vez finalizado el contrato, la ANM incorporará estos bienes en el estado de situación financiera considerando las siguientes opciones:

- Cuando los activos se reciban de forma gratuita, la ANM debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442830- Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Cuando los activos se reciban pagando una remuneración económica, la ANM debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta la información suministrada por la entidad, la CGN, mediante el concepto N° 20221120048451 del 28 de junio de 2022, concluyó que la ANM es la entidad que debe reconocer los bienes muebles e inmuebles que se revertirán a favor de la Nación en sus estados financieros, toda vez que cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo.

Con la nueva información disponible, la ANM deberá realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los criterios de reconocimiento de un activo contenidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo tanto, si del análisis realizado se concluye que los bienes de su consulta no configuran recursos controlados de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, no proceden los registros contables indicados en el concepto anteriormente mencionado.

En efecto, si los bienes muebles e inmuebles que se revertirán a favor de la Nación no cumplen con la definición de activo, no se incorporarán en los estados financieros de la ANM. No obstante, para efectos de control, la ANM podrá registrarlos en cuentas de orden deudoras.

CONCEPTO No. 20231100020791 DEL 26-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Clasificación de bienes como propiedades, planta y equipo o bienes de uso público.

Doctora
ALBA GALLEGO
Contadora
Alcaldía de Anzoátegui
Anzoátegui, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028352 del 14 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:

“Comedidamente solicito de su valiosa colaboración en la emisión de un concepto por parte de la Contaduría General de la Nación en cuanto a la debida contabilización de propiedad planta y equipo, más exactamente en la contabilización de unas alcantarillas, puentes, baden y box coulvert, ítems que actualmente se encuentran contabilizados en la cuenta 164590 otras plantas ductos y túneles, y que según el informe final de auditoria realizado por la Contraloría Departamental del Tolima, refieren que deben estar contabilizados en la cuenta 1710 bienes de uso público, lo anterior para poder entender y definir la forma correcta de contabilización y así mismo dar respuesta a un plan de mejoramiento pendiente de suscribir con dicho ente de control”.

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:

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, señalaban:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

11.4. Reclasificaciones

27. Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo,

la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con el principio de Esencia sobre forma, el cual 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 los mismos, y las normas de Bienes de uso público y Propiedades, planta y equipo contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021 (las cuales aplicaban para el periodo de 2022), se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

El control sobre los activos implica la capacidad que tiene la entidad para usarlos, con independencia de si ostenta la titularidad legal de los mismos. Por ello, para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que se deberán evaluar.

Para el caso en mención, la entidad tiene el control cuando: i) obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo, ii) tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo; iii) asume los riesgos inherentes al activo y que son significativos; y iv) puede fijar condiciones frente al uso o destinación del activo.

Si una vez analizados los aspectos anteriormente mencionados, se concluye que la entidad ostenta el control de los bienes objeto de consulta, los reconocerá como propiedades, planta y equipo, si serán empleados para la prestación de servicios o para propósitos administrativos y prevé usarlos durante más de 12 meses, y no espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

No obstante, los reconocerá como bienes de uso público si están al servicio en forma permanente para el uso, goce y disfrute de la comunidad, y la entidad cumple funciones de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Adicionalmente, la entidad tiene la claridad de que estos son bienes inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Por lo tanto, si los bienes consultados configuran elementos de propiedades planta y equipo, se mantendrán reconocidos en esta categoría, de lo contrario, si dichos bienes cumplen con los criterios de reconocimiento de los bienes de uso público, la entidad efectuará su reclasificación a las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Por último, si la entidad debe reclasificar los bienes a la categoría de bienes de uso público e históricos y culturales, corregirá 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.

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. 20231100021151 DEL 31-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por pagar

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe de la Oficina de Contabilidad
Barranquilla, Distrito Especial, Industrial y Portuario
Barranquilla, D.E.I y P.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028932 del 16 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 Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla mantiene unos saldos pasivos en sus estados financieros, producto de cuentas por pagar que han quedado pendientes de pago, dentro del acuerdo de reestructuración de pasivos en el marco de la Ley 550 de 1999, el cual terminó el 31 de diciembre de 2017, tal como lo estipula la constancia de terminación expedida por la Dirección de Apoyo Fiscal DAF del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, suscrita el 22 de febrero de 2018.

El interés del Distrito de Barranquilla de cancelar dichos saldos, para lo cual acudimos a la Contaduría General de la Nación, solicitándoles un concepto acerca del tratamiento contable que se le debe dar a las cuentas por pagar, de acuerdo con el asunto de la referencia.

(...)

A la terminación del acuerdo se registraron en libros aquellos saldos pendientes por pagar que habían sido reconocidos, en espera que los beneficiarios allegaran al Distrito información y soportes para el pago de dichas cuentas, información que no fue recibida por este despacho.

(...)

Valor que asciende a \$1.450.464.603,87

(...)

Por lo expuesto anteriormente, solicitamos el concepto de la Contaduría General de la Nación para el tratamiento contable a aplicar, teniendo en cuenta que dichos saldos presentan a hoy más de 5 años en los estados financieros.

(...)

De estas 3 condiciones para la presente consulta, consideramos que aplica la primera o sea el numeral 5, para dar de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar, aspecto que les agradecemos confirmar en la respuesta.

En este numeral 5 dice que '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'. En consecuencia, se pregunta en esta consulta, si el documento que expide la Dirección de Apoyo Fiscal DAF del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, suscrita el 22 de febrero de 2018, conocido como constancia de terminación en el cual se certifica que el acuerdo terminó el 31 de diciembre de 2017, desde la normativa contable, permite establecer que las obligaciones han expirado y por lo tanto se puede dar de baja.

En caso de que sea positiva la respuesta, se pregunta adicionalmente, si se requiere otro documento contable, diferente al Acta de depuración que suscribirá el representante legal del Distrito de Barranquilla, previa recomendación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

(...)

Consideramos que como el Acuerdo de Reestructuración de Pasivos de la Ley 550 del Distrito de Barranquilla, se ha terminado, según la certificación antes mencionada, entonces, al no ser posible hacer efectivas dichas obligaciones, a futuro no se espera una salida de flujo financiero, lo que conlleva a que dichas cuentas por pagar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento, por lo cual deben ser dadas de baja.

(...)

...puede ocurrir que la respuesta de la CGN sea negativa en el sentido que la certificación de terminación, desde la normativa contable, no permita establecer que las obligaciones hayan expirado, lo cual implicaría que no se pueda dar de baja, en cuyo caso, la inquietud de la Oficina de Contabilidad radica en que si por lo comentado en los párrafos anteriores, las cuentas por pagar se puedan eliminar de los estados financieros del Distrito de Barranquilla.

(...)

Además, consideramos que, si la respuesta a la consulta que hace la Oficina de Contabilidad del Distrito de Barranquilla permite determinar que los saldos de las cuentas por pagar se pueden excluir de los estados financieros, les agradecemos indicar la cuenta contable, contrapartida para el registro contable de la depuración”.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

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

(...)

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

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

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

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

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.5. Baja en cuentas

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

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

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

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

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

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

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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).

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, nominas, 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 las consideraciones expuestas, 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; y habrá lugar a realizar su baja en cuentas, total o parcialmente, cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

Además, 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 revele situaciones tales como: i) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio; ii) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro; y iii) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

Por lo anterior, siempre que la información financiera se encuentre afectada por pasivos que no cumplan los requisitos para su reconocimiento como cuentas por pagar, se adelantarán 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, si se cumple alguno de los requisitos para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar de que trata su consulta, se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Es necesario señalar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones para su reconocimiento como cuenta por pagar es de carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si por ejemplo, una cuenta por pagar deja de cumplir los criterios para su reconocimiento como tal; con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, se dará de baja en cuentas contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico.

En consecuencia, se precisa que la normativa contable no se ocupa de establecer si las cuentas por pagar a cargo de la entidad han expirado o no, en tanto ello corresponde definirlo a la entidad con el apoyo de su área jurídica.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las operaciones realizadas por las entidades deben 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.

Dicha norma establece respecto a los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, que 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 cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

También señala que, tratándose de soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, estos deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; y el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

Así las cosas, respecto a su inquietud sobre los soportes necesarios para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar, es preciso señalar que la CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las diferentes entidades, por cuanto ello corresponde definirlo a estas.

CONCEPTO No. 20231100021161 DEL 31-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de intereses de mora

Doctor
FRANKLIN CUBILLOS
Coordinador del Área Financiera
Corporación para el Desarrollo Sostenible de La Macarena
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029072 del 16 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 solicita:

“...atendiendo el concepto de ACTIVO descrito en el marco Normativo para entidades de Gobierno, la definición del principio de devengo, igualmente apartes descritos en nuestra Política de Cuentas por Cobrar adoptada mediante acto administrativo del 20 de diciembre de 2017 que a continuación transcribo: “En especial los intereses por Mora para ser reconocidos como activos la entidad deberá evaluar las condiciones particulares de cada deudor y establecer si cumple con los criterios para ser reconocidos como tales, es decir, que posea control sobre el derecho, exista la probabilidad de que fluyan a favor beneficios económicos futuros y se cuente con una medición fiable de los mismos; que de ser así, tendrá que aplicar lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar, en lo relativo al reconocimiento, medición inicial y posterior, baja en cuentas y revelaciones. De no cumplir con los criterios de reconocimiento de activos, la entidad procederá a realizar su registro a nivel de cuentas de orden hasta que se tenga certeza que corresponde a una cuenta por cobrar.”

Me permito solicitar concepto respecto a si es obligatorio para una Corporación de desarrollo Sostenible registrar los intereses por mora en el momento que se genere el derecho a percibirlos y no en el momento que el deudor los pague. Con su pronunciamiento espero dirimir la controversia conceptual que al respecto existe en esta entidad”.

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

(...)

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

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).

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

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 entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, al elaborar la información financiera las entidades deben tener en cuenta las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, las cuales establecen que se deben reconocer la totalidad de los hechos económicos de forma completa, neutral, y libre de error significativo.

En aplicación del principio de Devengo, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del periodo contable, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

En este sentido, y atendiendo a lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, el reconocimiento contable debe efectuarse cuando la entidad adquiera un derecho en desarrollo de sus actividades, del cual 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. Por lo tanto, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

Así las cosas, el reconocimiento contable de los intereses de mora deberá realizarse cuando surja el derecho a favor de la entidad del cual se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y no en el momento del pago por parte del deudor.

Ahora bien, si la entidad cuenta con información que acredita que no existe probabilidad de entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, ya sea, por ejemplo, porque el deudor se encuentra en un estado de precariedad o pobreza que le impide a la entidad perseguir el pago de la deuda, o este falleció y no existen bienes que puedan perseguirse para lograr tal pago, entre otras circunstancias que imposibilitan el cobro por parte de la entidad de tales recursos, no se reconocerá la cuenta por cobrar por concepto de intereses de mora.

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.

CONCEPTO No. 20231100021621 DEL 03-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Reclasificación de las cuentas por cobrar a la cuenta 1385- CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

Doctor
ESTEBAN SANABRIA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029162 del 20 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:

“Por tratarse de un tema de su competencia se consulta si las entidades de gobierno general están obligadas a utilizar las subcuentas que hacen parte de la cuenta 1385 - Cuentas por cobrar de difícil recaudo o si su uso es potestativo para reclasificar los saldos de cartera que presentan dificultad en su recaudo.

Lo anterior debido a que reclasificar la cartera a dicha cuenta cuando el volumen de la cartera de la entidad es muy alta (cientos o miles de terceros y diferentes conceptos de cartera como multas, impuestos, tasas, entre otros) genera reprocesos de ajustes contables en el momento de su recaudo dado que el proceso de recaudo es bancarizado”.

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:

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. (...). Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de cuentas por cobrar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señala:

“2.4. Medición posterior

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

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

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

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

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

(...)

2.4.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

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

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”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, 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 entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal” (Subrayado fuera de texto).

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se debita con “el valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen” y se acredita con “el valor del recaudo de la cuenta por cobrar”.

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:

“3.2.4. 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.

(...)

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

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, las entidades deben contar con un manual de políticas contables, entendido como los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados para la elaboración y presentación de los estados financieros, así mismo, también contarán con las políticas de operación, que facilitan la ejecución del proceso contable y permiten asegurar el flujo de información, la incorporación de todos los hechos económicos y la presentación oportuna de los estados financieros, por cuanto describen las formas en que la entidad desarrolla sus actividades contables y asignan las funciones, responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan.

Además, 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, y de acuerdo con la descripción contenida en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se reclasifican las cuentas por cobrar a favor de las entidades pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han superado los tiempos acordados por las entidades con los terceros.

Por lo anterior, las entidades deben definir en el procedimiento de cuentas por cobrar de su manual de políticas contables y operacionales los elementos para el reconocimiento de las cuentas por cobrar, los tiempos que se han de pactar con terceros para el recaudo de los recursos, la determinación y registro del deterioro del valor que presenten las cuentas por cobrar reconocidas en su información financiera, entre otros, que consideren necesarios para su proceso contable. En dicho procedimiento se debe establecer quiénes son los responsables del proceso, las funciones que a cada persona o cargo le competen y los documentos que servirán como soportes del proceso.

En consecuencia, la reclasificación de una cuenta por cobrar desde su cuenta principal a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se realizará si existen aspectos relacionados con niveles considerables de

antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la entidad para la recuperación de la cartera, y no es impedimento para que la entidad aplique lo señalado por el numeral 2.4. Medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar en lo relacionado con la determinación y medición del deterioro del valor que puedan presentar dichas cuentas por cobrar.

Por último, se aclara que aun cuando la entidad tenga un gran volumen de cuentas y terceros que constituyan la cartera, esto no debe ser un obstáculo para que la entidad reconozca y presente en forma adecuada la información financiera.

CONCEPTO No. 20231100022871 DEL 09-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes e iluminarias que conforman la infraestructura de alumbrado público.

Doctor
LUIS EDUARDO HERNÁNDEZ SANTAMARIA
Contador
Municipio de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010030742 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:

“Actualmente, el Alumbrado Público del Municipio de Yumbo, es administrado bajo estatutos, por la Sociedad de Economía Mixta Alumbrado Público de Yumbo SEM S.A.S. Cuando existen cambios de renovación y expansión de alumbrado, la entidad mencionada envía a la Alcaldía de Yumbo, una actualización de los bienes, en donde reportan nuevos bienes, mejoras que se le han realizado a los bienes existentes, bajas de bienes, entre otras novedades, pero también reportan algunos bienes que tienen menor costo a los costos ya existentes.

La actualización de estos bienes se viene registrando en el inventario de manera grupal, por ejemplo, la entidad mencionada de Alumbrado Público Yumbo reporta el bien: ‘LUMINARIAS LED DE 55 W’ valoradas en \$ 3.113.592.263; la Alcaldía de Yumbo tiene registrado el mismo bien, pero valorado en \$ 3.386.335.000, es decir que hubo una disminución en -272.742.737 en el costo de este bien.

Dado que se trata de luminarias, las cuales están expuestas a ser reemplazadas continuamente por su uso, ¿Cuál sería el mejor tratamiento contable para el registro de este valor que disminuyo? ¿Es mejor registrar dicho valor como una desmejora del bien, o como deterioro?”

CONSIDERACIONES

El artículo 4° del Decreto 943 de 2018, “por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público”, señala:

“ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así: 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”. (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 212 de 2021, dispone:

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

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

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los

usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

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.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

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

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes”.

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. 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.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado

funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

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

(...)

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

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

(...)

34. 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.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad 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.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

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

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En el entendido que son los municipios o distritos los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público como lo indica el artículo 4° del Decreto 943 de 2018, corresponde al Municipio el reconocimiento de las luminarias y otros bienes adquiridos para la expansión del sistema de alumbrado público, por cuanto es el Municipio 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 sobre la relevancia.

Al respecto, el Marco Conceptual establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel, por tanto, una representación fiel de un hecho irrelevante no contribuye al logro de los objetivos de esta información. En este sentido, la información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, lo cual ocurre cuando es material y tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos. Así, la información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

En consecuencia, una vez los bienes cumplan con lo anteriormente expuesto, se clasificarán en la categoría que mejor represente su naturaleza.

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, los bienes que hacen parte de la infraestructura de alumbrado público se reconocen por el costo, y con posterioridad a su reconocimiento, estos bienes se miden por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Para determinar la existencia de una pérdida por deterioro de valor de los bienes, lo cual puede disminuir el valor en libros del bien, la entidad realizará evaluación de indicios de deterioro como mínimo al final del período contable, que permita registrar en la información contable cualquier disminución o pérdida del valor de los activos. Tratándose de los bienes que hacen parte de la infraestructura de alumbrado público, para efectos de determinar las pérdidas por deterioro de valor, el Municipio aplicará lo establecido en la Norma de deterioro de activos generadores de efectivo y reconocerá una pérdida por deterioro de valor de un activo generador de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable, esto es, el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Por su parte, cuando se efectúe la sustitución de luminarias o bienes, corresponde a la entidad dar de baja las partes sustituidas e incorporar los nuevos bienes adquiridos.

Ahora bien, la incorporación de los nuevos bienes adquiridos, así como adiciones y mejoras a los bienes existentes (entendidas como erogaciones que se incurren con el fin de aumentar la vida útil, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios o reducir significativamente los costos), se reconocen como un mayor valor de los bienes de propiedad, planta y equipo.

También se deberá considerar que cuando se pierde control sobre un elemento de propiedades, planta y equipo o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, se dará de baja el bien de la información financiera.

Así las cosas, cuando la Sociedad de Economía Mixta Alumbrado Público de Yumbo SEM S.A.S. informe al Municipio de Yumbo sobre los bienes adquiridos, las adiciones y mejoras efectuadas, o la sustitución de bienes que hacen parte de la infraestructura de alumbrado público, corresponde a la entidad efectuar un análisis de la información e indagar sobre los conceptos y naturaleza de las disminuciones o aumentos que se puedan estar presentando para que de esta manera se efectúe un adecuado registro contable de los hechos económicos.

En este sentido, es necesario que haya un adecuado flujo de información entre las entidades con el fin de identificar, en el caso de bienes ya registrados en la contabilidad del municipio, a qué corresponden las diferencias de los valores reportados y así efectuar los ajustes pertinentes. Además, un apropiado flujo de información permite reconocer adecuadamente los hechos económicos en la información financiera.

CONCEPTO No. 20231100023511 DEL 14-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Provisiones
	SUBTEMA	Provisión para eventos o imprevistos futuros Reservas para eventos o imprevistos futuros

Doctora
YULLY MIREYA ESPITIA BARAJAS
Fondo Mixto de Cultura de Boyacá
Contabilidad
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100030642 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:

“(…)

1. Puede una entidad descentralizada Entidad de Gobierno contemplar dentro de sus Políticas contables una provisión para eventos o imprevistos futuros (ejemplos pandemias, crisis económicas, etc) de forma anual con el fin de contar con los recursos económicos cuando estas sucedan. Si es viable como se realizaría el registro contable.

2.1. Puede una entidad descentralizada Entidad de Gobierno contemplar dentro de sus Políticas contables una Reserva para eventos o imprevistos futuros (ejemplos pandemias, crisis económicas, etc) de forma anual con el fin de contar con los recursos económicos cuando estas sucedan y dichos recursos depositados en una cuenta bancaria o fondo independiente. Si es viable como se realizaría el registro contable”.

Adicionalmente, mediante llamadas telefónicas del 07 de julio y del 9 de agosto de 2023, la doctora Yully Mireya Espitia Barajas indica que se refiere al Fondo Mixto de Cultura de Boyacá, entidad de orden territorial.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

6.1.2. Pasivos

(...)

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

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 180 de 2023, indican:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 3114-RESERVAS de la siguiente manera:

“Representa el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la entidad, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, o fines específicos y justificados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El Marco Conceptual establece que los pasivos son obligaciones presentes de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencidas, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. Adicionalmente, la Norma de provisiones contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno expresa que la entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

Por lo anterior, no es posible reconocer provisiones por posibles obligaciones que puedan surgir producto de eventos futuros.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo y/o legal del Fondo Mixto de Cultura de Boyacá.

CONCEPTO No. 20231120024441 DEL 12-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de las erogaciones por concepto de demoliciones, cerramientos y revegetalización sobre predios con alto riesgo no mitigable, que serán entregados a título gratuito a la Secretaría Distrital de Ambiente.

Doctora
MARÍA LETICIA VÁSQUEZ VÁSQUEZ
Profesional Especializado – Gestión Contable
Subdirección Corporativa y Asuntos Disciplinarios
Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático - IDIGER
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028192 del 13 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 solicitó llevar a cabo una mesa de trabajo cuyo objeto fue analizar la depuración contable que requiere un ajuste al patrimonio de 8.777 millones, por la medición posterior de inventarios, correspondiente a terrenos de alto riesgo no mitigable adquiridos por parte del IDIGER, sobre los cuales se han llevado erogaciones para la demolición de construcciones, cerramientos y revegetalización, para su posterior entrega a la Secretaría Distrital de Ambiente.

Al respecto, el 7 de julio de 2023 se llevó a cabo la mesa de trabajo en la cual la doctora María Leticia Vásquez señaló que, para la realización de saldos iniciales, se solicitó un concepto a la CGN en el 2017 frente a la medición de los predios con riesgo no mitigable, lo cual conllevó a la aplicación del costo estándar para la medición posterior y que se mantuvo hasta el 2021. Este costo corresponde a la estimación de un valor en el que se iba a incurrir para la adquisición de un predio, al que se le agregaba el valor de la mano de obra fija, mano de obra de contratistas y gastos administrativos, al final de la vigencia este valor se comparaba con el estimado y se hacía el ajuste, disminuyendo o aumentando el valor del bien. Por lo que, el “costo estándar” incluía todos los costos de transformación, incluyendo costos directos e indirectos.

En 2019 el IDIGIER solicitó nuevo concepto a la CGN, el cual no se tuvo en cuenta por cambio de administración, luego en 2020 la pandemia dilató el proceso y, por tanto, hasta 2021 se hace la depuración de los predios, lo cual requiere un ajuste en los estados financieros.

El mencionado costo estándar ha ido incrementando el valor de los predios de forma significativa, sin embargo, al revisar los conceptos emitidos por la CGN los costos de demolición y revegetalización corresponden a gastos y no costos, toda vez que no se va a construir un nuevo bien.

En 2021 se evidencia que esto no debe costearse, por lo cual deben depurarse las erogaciones mencionadas, con el fin de que no queden sobreestimados dichos bienes, lo cual puede afectar pólizas de seguros y demás. Así mismo, el costeo estándar se incluía desde la medición inicial de los predios pues no solo se incorporaba el valor de adquisición sino también valores de indemnización a las familias que lo habitaban.

En consecuencia, de la reunión realizada, el IDIGIER solicita efectuar la revisión de los conceptos emitidos y pronunciarse al respecto.

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. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para 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

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

(...)

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

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma

que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, representados en 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 venta de servicios, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

En este sentido, con respecto a las erogaciones efectuadas para la demolición de construcciones, cerramientos y revegetalización sobre los terrenos con alto riesgo no mitigable adquiridos por el IDIGER, que posteriormente serán entregados a título gratuito a la Secretaría Distrital de Ambiente, es necesario evaluar su naturaleza.

Así, teniendo en cuenta que si bien los terrenos se encuentran bajo la aplicación de la Norma de inventarios, toda vez que se distribuirán de forma gratuita, las erogaciones mencionadas no contribuyen directamente a la adquisición o producción de bienes ni a la venta de servicios. Por el contrario, son erogaciones que se efectúan para conservar y recuperar la capacidad normal de uso del activo y, en consecuencia, es procedente que su reconocimiento se efectúe como un gasto y no como un mayor valor de los inventarios.

En todo caso, se menciona que si sobre los terrenos se pretende efectuar una nueva construcción, los costos de preparación del lugar para la ubicación física se reconocerán como parte del costo del nuevo activo.

Ahora bien, debido a que no hay un cambio frente a lo establecido en el concepto CGN 20192000056951 del 7 de octubre de 2019 y, teniendo en cuenta, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, el reconocimiento de las erogaciones por concepto de demolición de construcciones, cerramientos y revegetalización como un mayor valor de los terrenos corresponden a un error contable. Para su corrección, la entidad debitará la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta y cuenta del grupo 15-INVENTARIOS, en las cuales fueron inicialmente reconocidas.

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

CONCEPTO No. 20231100024471 DEL 22-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos entregados en administración y su ejecución. Jerarquía de la normativa contable. Definición de la estructura documental del sistema de contabilidad.

Doctor
ALFREDO BATEMAN SERRANO
Secretario de Despacho
Secretaria Distrital de Desarrollo Económico
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032092 del 10 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:

“1. En qué momento debe reconocerse contablemente como recurso entregado en administración, los aportes que la Secretaría pacta en contratos y convenios para ser administrados por terceros ¿Cuándo se suscribe el contrato o convenio o cuando se entrega el dinero al tercero?

2. Dado que al cierre de cada vigencia fiscal la Entidad constituye cuentas por pagar presupuestales, derivadas de convenios y contratos en los que se pactó la entrega de recursos por parte de la SDDE para que sean administrado por el tercero ¿Dichas cuentas deben causarse contablemente como Recursos Entregados en Administración en la vigencia que se constituyen presupuestalmente o en la vigencia en que los recursos son entregados al tercero al que se encomienda la administración de los mismo, es decir, cuando se realice el desembolso?

3. Para el caso de convenios y contratos en los cuales la Entidad no aporta recurso en efectivo ¿Debe causarse contablemente como Recursos Entregados en Administración? De ser así ¿Qué metodología debe utilizar la Entidad para establecer la cuantía a causar?

4. Dada la postura de la Contraloría de Bogotá al considerar únicamente los principios de contabilidad pública como criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad, desconociendo los demás elementos que conforman el Marco Normativo para Entidad de Gobierno ¿Cuál es la articulación y armonización de dichos principios con los demás elementos que conforman el Marco Normativo para Entidades de Gobierno? ¿Existe algún tipo de jerarquía o nivel de prevalencia entre dichos elementos del Marco Normativo?

5. ¿La razonabilidad del saldo de la cuenta Recursos Entregados en Administración se comprueba si este coincide con el saldo de los extractos bancarios en que se manejan dichos recursos, al cierre contable de cada vigencia? En caso de ser así, ¿Cómo se comprueba la razonabilidad del saldo de la cuenta 1908 cuando los recursos entregados a organismos multilaterales, fondos cuenta, bancos de segundo piso o cuenta única nacional y/o distrital, que no constituyen una cuenta bancaria específica para los aportes que entre el Distrito Capital, en virtud de normativa supranacional o nacional?

6. ¿Cuál es el momento idóneo para el reconocimiento contable de la ejecución de los recursos entregados en administración: (i) cuando el supervisor recibe a satisfacción y aprueba la información financiera correspondiente a la inversión de los recursos o (ii) cuando el contratista/asociado radica el informe para la revisión del supervisor?

7. Teniendo en cuenta que la conciliación bancaria se utiliza como mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y depósitos en instituciones financieras ¿Es procedente equiparar una conciliación bancaria con una conciliación sobre los recursos entregados en administración?

8. Desde el punto de vista contable ¿en qué momento deben entenderse aplicados o ejecutados los recursos entregados en administración, para efectos del reconocimiento contable y la afectación de los resultados del ejercicio?"

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”.

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

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

4.2. Características de mejora

(...)

4.2.1. Verificabilidad

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

31. La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcularlo utilizando la misma metodología, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables

(cantidades y costos) y se recalcula el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primeras en entrar, primeras en salir).

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

52. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, se debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

6.1.1. Activos

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, señala:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una

finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

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 (...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, (...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo

anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera del texto).

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

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.3. Sistema documental

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

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 transparencia 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.

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.

(...)

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 del texto).

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

“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. (...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos de carácter presupuestal.

Así mismo, es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

En consecuencia, pueden presentarse situaciones que no requieran un reconocimiento contable, pero tengan incidencia en la contabilidad presupuestal.

Con las a anteriores aclaraciones, se atienden sus inquietudes así:

Preguntas 1 y 2.

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. Esto es, que sobre los recursos, la entidad que los entrega no ha perdido el control de los mismos, puesto que tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de su aplicación 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.

En este sentido, con la entrega efectiva de los recursos a la entidad que los administrará, la entidad que controla los recursos reconocerá un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si los desembolsos los efectúa la tesorería centralizada, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los desembolsos se efectúan desde las cuentas de la SDDE.

Por lo tanto, con independencia de que al cierre de la vigencia fiscal se hayan constituido cuentas por pagar presupuestales, derivadas de convenios y contratos en los que se pactó la entrega de recursos por parte de la Secretaría para que sean administrados por un tercero, para efectos contables el reconocimiento de recursos entregados en administración solo se efectuará con la entrega efectiva de los recursos, esto es, cuando se realice el desembolso.

Pregunta 3.

Con respecto a su tercera inquietud, es preciso señalar que para realizar el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados de los actos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

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

Ahora bien, cuando el tratamiento contable de un contrato o convenio esté definido en una norma o procedimiento contable del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad aplicará la referida norma o procedimiento, conforme a las obligaciones y derechos pactados, atendiendo la esencia económica. En todo caso, si no se encuentra específicamente señalado, se atenderá al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Pregunta 4.

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia, donde se identifican criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable pública. Ello implica el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, para efectos de rendición de cuentas, toma de decisiones y control.

Así mismo, el RCP está basado en una estructura metodológica para su construcción, lo que garantiza coherencia, consistencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización.

Dado el proceso de convergencia a estándares internacionales de financiera, la Contaduría General de la Nación (CGN) definió cuatro marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general, que tienen las siguientes características: a) incorporan criterios que resultan pertinentes desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo-beneficio; b) buscan satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada marco normativo; y c) fijan políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

El Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales.

Con respecto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la CGN expide la Resolución 533 de 2015, que incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuyo artículo 1º incorpora la estructura del mencionado marco así: "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".

Ahora bien, el Marco Conceptual constituye la base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal, lo cual lo hace tener un valor normativo superior a la regulación que de él se deriva, garantizando coherencia entre los componentes del Marco Normativo y contribuyendo al cumplimiento de las funciones de la Contaduría General de la Nación de uniformar, centralizar y consolidar la información contable pública.

En este sentido, no solo se evidencia una jerarquía en los elementos que conforman el Régimen de Contabilidad Pública, sino también una articulación y armonización entre estos.

Preguntas 5 y 7.

De conformidad con el Marco Conceptual, las características cualitativas de la información financiera de propósito general son atributos que esta tiene para que sea

útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control.

Dentro de estas características se incluye la verificabilidad, característica de mejora que ayuda a asegurar a los usuarios que la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Esta verificación puede ser directa, es decir, que se puede comprobar un valor u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo; o indirecta cuando se requiere comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología.

En este sentido, tanto el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable como la Norma Proceso Contable y Sistema Documental Contable, señalan que dentro del sistema documental se debe garantizar que la información sea verificable, es decir, que debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, a fin de acreditar y confirmar su procedencia y magnitud; además, de que se apliquen los requerimientos establecidos en el marco normativo aplicable.

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. Así mismo, permite dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado, lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública, además de permitir que los organismos que ejercen control fiscal 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.

Así las cosas, son las entidades las llamadas a estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos, para lo cual deberán definir los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados, los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables, los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones y, el libro diario y mayor.

Por lo anterior, la CGN no se pronuncia sobre procedimientos o actividades específicas que permitan comprobar la razonabilidad de la información financiera.

Preguntas 6 y 8.

Teniendo en cuenta lo señalado en la respuesta a las preguntas 5 y 7, es preciso señalar que la CGN no establece de forma concreta qué soportes se deben establecer para los distintos hechos económicos que se pueden presentar en la entidad, por cuanto esto corresponde a esta última, teniendo en cuenta que los soportes de contabilidad de origen interno 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, conforme al principio de Devengo, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Así las cosas, definir el momento en el cual debe reconocerse la ejecución de recursos entregados en administración, atenderá al principio de Devengo, y también a lo establecido por la entidad en lo referente al sistema documental contable y la definición de procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información con el tercero que administra los recursos, a fin de que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos.

Por lo anterior, con la información que suministre la entidad que administra los recursos sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que controla los recursos reconocerá los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos. Con la cancelación de los pasivos, se debitará la subcuenta y cuenta respectiva del pasivo y se acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20231100024591 DEL 22-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los intereses moratorios por el pago extemporáneo de aportes a seguridad social y parafiscales

Doctora
SANDRA JAZMÍN AYALA RAMÍREZ
Consultante
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100032192 del 11 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:

“Una entidad pública realiza el pago de los aportes a seguridad social y parafiscales con intereses moratorios, generados por el incumplimiento en el pago de los aportes.

Posteriormente se inicia investigación disciplinaria contra el funcionario presuntamente responsable del incumplimiento.

Preguntas:

1. En el momento del pago de los aportes a seguridad social y parafiscales con intereses moratorios, ¿Se debe registrar por los intereses moratorios una cuenta por cobrar o se registra al gasto?Cuál sería el registro contable.
2. No existe en el presupuesto rubro de gastos por el concepto de intereses moratorios, ¿cuál sería el tratamiento? toda vez que se debió realizar el pago con intereses teniendo en cuenta que el no pago de la planilla continuaba generando intereses y el detrimento sería mayor.
3. Cual es en tratamiento contable durante la etapa investigativa por el pago de intereses de mora, y luego cuando se fije la responsabilidad para el pago de los intereses por parte del responsable”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

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

La Ley 298 de 1996 señala:

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

(...)

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe

tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.5.1. 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

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

2.2. Clasificación

2. Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

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

(...)

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.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

En atención a que la entidad realizó el pago de intereses de mora por no haber pagado la seguridad social y parafiscales en los términos establecidos en la normativa que regula el particular, debe reconocer la cuenta por pagar y el gasto respectivo que representen dichos intereses de mora mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249044-Otros intereses de mora de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

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

En este sentido, no es viable reconocer una cuenta por cobrar cuyo deudor sea el funcionario referenciado en la consulta, en tanto no se ha proferido una decisión definitiva en la que se le imponga la obligación de pagar a favor de la entidad dicha suma de dinero, por lo cual, la entidad aún no ostenta un derecho del cual espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero.

Pregunta 2:

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es competente para emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En virtud de lo anterior, y de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la pregunta 2 de su consulta, por tratarse de un tema presupuesta, se ha trasladado a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Pregunta 3:

Durante la etapa de investigación del proceso disciplinario sobre el funcionario referido en su consulta, no se cumplen los criterios para que la entidad de gobierno reconozca un activo, ya que no hay un recurso controlado por la entidad que resulte de un evento pasado y del cual se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por otra parte, si el proceso disciplinario en mención concluye con la decisión de imponer una sanción pecuniaria o multa contra el funcionario y surge a favor de la entidad el derecho de percibir una suma de dinero, la entidad de gobierno reconocerá este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20231100024611 DEL 22-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los embargos realizados por la entidad en virtud del proceso administrativo de cobro coactivo Uso de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

Doctora
YOLANDA ACEVEDO ROJAS
Directora Administrativa y Financiera
Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032852 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 consulta se señala:

"La Contraloría General de la República, dada la auditoria financiera que realizó al Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación en el Informe de Auditoría Financiera adelantada para la Vigencia 2022, formuló un hallazgo de carácter administrativo, en cuanto al tratamiento contable procedente de los títulos judiciales registrados en la cuenta coactiva de esta entidad, así:

'La cuenta 1132 Efectivo de uso restringido, está subestimada al no presentar el valor real reportado por el Banco Agrario de Colombia, cuenta corriente No.110019196094, según extracto bancario a 31 de diciembre de 2022.'

Esto teniendo como antecedente que, según el criterio contable aplicado en la actualidad, los títulos judiciales originados de medidas cautelares a partir de los procesos administrativos de cobro coactivo que adelanta el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación y los cuales se encuentran en etapa de discusión, no tienen calidad de exigibles hasta tanto no se termine el debido proceso del cobro coactivo (liquidación final del proceso de cobro coactivo) los cuales se ven reflejados en la cuenta coactiva Banco Agrario No. 110019196094.

En razón a lo anterior, este Ministerio ha tenido en cuenta los criterios señalados por la Contaduría General de la Nación, para la definición de activo de acuerdo con el Marco

Conceptual anexo a la Resolución 211-20211 de la CGN para la preparación y presentación de la información financiera en su numeral 6.1.1 Activos el cual indica:

(...)

Por lo antes expuesto, esta Entidad de manera comedida solicita al Grupo Interno de Trabajo de Doctrina Contable Pública se conceptúe sobre:

1. El procedimiento adecuado para el registro contable originado de los títulos judiciales; atendiendo a que el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, ha aplicado la norma ya citada conforme a las disposiciones de la CGN y por ende ha realizado la causación en cuentas de orden específicamente en la cuenta contable 830102001 –Derechos; no obstante lo anterior, la Contraloría General de la Nación no aceptó este registro contable, dejando el hallazgo con criterio del auditor, que éste registro debe realizarse en cuentas de balance específicamente en la cuenta 1132- Efectivo de uso restringido”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

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, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO de la siguiente manera: “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 entidad”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, lo que 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.

De acuerdo con lo anterior, los recursos embargados a terceros por el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación mientras este adelanta procesos de cobro coactivo no cumplen los criterios para su reconocimiento como activos, dado que la entidad no ostenta el control sobre los mismos. En este sentido, dichos recursos no deberán ser objeto de reconocimiento como activos hasta tanto finalice el proceso administrativo de cobro coactivo y la entidad pueda disponer de los mismos, en atención a que será en dicho momento en que la entidad ostentará su control.

Así las cosas, se aclara respecto al uso de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, que allí deben reconocerse los recursos que la entidad no tiene disponibles para su uso inmediato por motivo de un embargo fruto de un proceso de cobro coactivo o judicial impetrado en su contra, y no los recursos que embargue la entidad a terceros en virtud de los procedimientos administrativos de cobro coactivo que lleve a cabo.

En este sentido, en atención a que los recursos de que trata la consulta no se refieren a recursos que le fueron embargados al Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, sino a recursos que este embargó a terceros en el contexto de procesos de cobro

coactivo, no es viable registrarlos en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, sino que para efectos de control, el Ministerio podrá registrarlos en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor que se encuentre consignado en la cuenta de depósitos judiciales referida en la consulta.

De esta manera, si al finalizar el proceso administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar la cuenta por cobrar a favor del Ministerio, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que reciba el Ministerio por el pago de su acreencia y, adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

CONCEPTO No. 20231120024951 DEL 24-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable para los activos entregados y recibidos en comodato.

Doctor
ALONSO ENRIQUE MOJICA QUINTERO
Coordinador Grupo Servicios Administrativos
Agencia Nacional de Seguridad Vial
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010031632 del 6 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:

“(...) solicitamos concepto sobre ¿Cuál es el procedimiento para el registro de los bienes recibidos del comodato en donde no se dio aplicación al marco normativo contable para entidades de gobierno?, con los siguientes antecedentes:

El 4 de octubre de 2016 se celebró el convenio de cooperación entre la Policía Nacional de Colombia – Dirección de Tránsito y Transporte y la Agencia Nacional de Seguridad Vial (ANSV), el cual tenía como objeto ‘aunar esfuerzos de cooperación interinstitucional con el objetivo de ejecutar planes de intervención, campañas de prevención, control y sensibilización fortaleciendo así la movilidad y seguridad en algunas ciudades del país’.

El convenio de Cooperación estableció como compromiso de la ANSV iniciar el proceso de selección para la adquisición de los equipos, para su posterior entrega en calidad de comodato, por el termino de 12 meses cuyo mantenimiento lo realizaría el proveedor de los equipos.

La ANSV realizó la adquisición de Veintiséis (26) dispositivos de velocidad (...) y Nueve (9) Tableros electrónicos (...).

(...)

Los elementos antes descritos fueron registrados como activos en los estados financieros de la ANSV (...).

El 31 de mayo de 2017, se suscribió el contrato de comodato No. 017 de 2017 entre la Agencia Nacional de Seguridad Vial y la Policía Nacional de Colombia – Dirección de Tránsito y Transporte, con una duración de cinco (5) años, cuyo objeto era hacer entrega física a título de comodato o préstamo de uso gratuito, entre otras cosas, de Veintiséis (26) dispositivos de velocidad marca Kustom Signals y Nueve (9) paneles luminosos o Tableros electrónicos.

El día 2 de junio se realiza entrega entre otras cosas, de Veintiséis (26) dispositivos de velocidad marca Kustom Signals y Nueve (9) paneles luminosos o Tableros electrónicos, para lo cual se elabora comprobante de salida No. 01 firmado por las partes.

Durante la duración del comodato la ANSV incluyó en su póliza de Todo Riesgo los bienes y tenía la obligación de realizar mantenimiento correctivo y preventivo, el cual no se realizó en los 5 años de duración del contrato, por lo que algunos radares y paneles no se encuentran en funcionamiento.

El 31 de mayo de 2022, finaliza el plazo del comodato y la Policía Nacional de Colombia – Dirección de Tránsito y Transporte, no acepta la donación de los equipos, teniendo en cuenta que no cuenta con asignación presupuestal que permita la contratación para la calibración y mantenimiento preventivo y correctivo.

Mediante oficios Nros. 20226300071961 y 20236300002511 se solicita información a la Policía Nacional de Colombia – Dirección de Tránsito y Transporte, sobre el registro de los bienes entregados en calidad de comodato y su tratamiento contable durante el plazo de ejecución de éste.

Se recibe documento en que la Policía Nacional de Colombia – Dirección de Tránsito y Transporte en el que se evidencia registro de los bienes el 14 de julio de 2017 en la cuenta contable 9308060010 con movimiento débito y registro en la cuenta 9915100010 movimiento crédito, así mismo en respuesta a solicitud informan: ‘... Los bienes recibidos en calidad de Comodato, fueron registrados en cuentas de orden, razón por la cual estos bienes no se depreciaron, no se les calcula deterioro y su valor contable corresponde al precio de adquisición soportado en la factura de venta’.

El grupo de Servicios Administrativos como encargado del mantenimiento, conservación y custodia de los bienes muebles de la entidad, debe realizar el ingreso de los paneles luminosos y radares de velocidad, lo cual no ha sido posible por no contar con la información necesaria para darle el valor actual a los bienes. Con el fin de realizar un correcto ingreso a los activos de la entidad, se solicita el concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era la DITRA, ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?

2. Los bienes durante la vigencia del comodato estuvieron registrados por las dos entidades en cuentas de orden, por lo cual no se calculó y registró el gasto por depreciación correspondiente. En ese sentido, ¿Cómo se debería registrar esta depreciación de los bienes correspondiente a cinco (5) años y que no se realizó por ninguna de las dos entidades?

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

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" (Subrayado fuera de texto).

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

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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, 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.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

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

10.3. Medición posterior

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia

originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

(...)

1.3. Transferencias

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

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.

(...)

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.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. Si la entidad que tenía el control y beneficios de los bienes era la DITRA, ¿El registro de los bienes como activos a quien correspondía?

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 de este sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

En este sentido, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) 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 activo 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 entidad para: 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.

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

Para efectos de establecer cuál de las dos partes (comodante y comodataria) tiene el control del activo y, por lo tanto, debe reconocerlo en su situación financiera, deben tener en cuenta lo mencionado y como mínimo:

- Establecer cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir cuál entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar cuál entidad asume los riesgos significativos inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Después de evaluar lo anteriormente mencionado, si las partes concluyeron que la entidad que asume los riesgos y el potencial de servicio de los activos en cuestión es la Policía Nacional de Colombia – Dirección de Tránsito y Transporte (DITRA), es esta quien debió reconocerlos en la situación financiera, mediante un débito en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, la Agencia Nacional de Seguridad Vial (ANSV) debió desincorporar los activos, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado y debitar la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Además de lo anterior, la ANSV debió llevar un control en cuentas de orden deudoras, mediante un débito la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

PREGUNTA 2 y PREGUNTA 3

Partiendo de la respuesta anterior, en donde la entidad que controla los activos y que en consecuencia debió reconocerlos es la DITRA, es preciso señalar que igualmente debió atender a la Norma de propiedades, planta y equipo. En ese sentido la medición posterior de los activos debió realizarse por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, así como también debió dar de baja en cuentas los activos en el momento en que decidió devolverlos a la ANSV, tal como lo señala el principio de devengo.

Dada esta situación la DITRA deberá aplicar la Norma de corrección de errores, respecto a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada para efectos de presentación de los estados financieros, en caso de que dicha información sea material.

Ahora bien, respecto al reconocimiento de los activos por parte de la ANSV, el activo se mide de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, es decir, por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición.

Debido a que este hecho económico debió reconocerse en el año 2022, la ANSV deberá corregir el error en el año actual, aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, igualmente, deberá estimar la depreciación de los bienes y reconocer un débito en la subcuenta correspondiente del grupo 15-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en las subcuentas de DEPRECIACIÓN y la diferencia si existiere en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual manera, para el año 2023, si la ANSV no ha reconocido la depreciación del periodo actual, deberá corregir el error mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

CONCEPTO No. 20231100024961 DEL 24-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a La Contaduría General de la Nación, a Través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Agregación del informe anual de control interno contable Reconocimiento contable de activos

Doctor
NICOLÁS ROMERO CARMONA
Director Financiero de Contabilidad
Secretaría de Hacienda Distrital
Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural
Cartagena de Indias, D T y C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032482 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:

"1. Una entidad tiene diferentes unidades contables dependientes, entre ellos, departamentos administrativos con estructura propia que incluye su departamento financiero y contable. Cada unidad remite su información contable y luego la unidad central se encarga de realizar el proceso de integración contable, con los ajustes de eliminación requeridos por la norma contable, para finalizar con los estados financieros de la entidad territorial. Considerando lo anterior, solicitamos su orientación sobre cómo debe realizarse el procedimiento de evaluación del sistema de control interno contable por parte del Jefe de Control Interno. ¿la aplicación de cuestionario debe realizarse sobre la unidad central o debe aplicarse por separado a las unidades contables dependientes y a la unidad central?, en caso de que la respuesta sea la aplicación a cada unidad dependiente y a la unidad central; ¿cómo se obtiene la calificación final?; ¿es razonable una suma aritmética del puntaje de cada unidad considerando que la unidad central posee el 91.5% del total de los activos de la entidad territorial y que segunda unidad con más participación representa el 4.2% de los activos totales?; ¿de qué forma se evalúan los puntos que sólo aplicarían a la entidad territorial como

conjunto y no por unidades contables, por ejemplo los relacionados con la rendición de cuentas y presentación de informes?.

2. Una entidad posee terrenos identificados con su referencia catastral, dirección geográfica y sobre ellos se ubican cementerios, escenarios deportivos y recreativos, lotes de uso indeterminado, entre otros; no obstante, estos predios no tienen matrícula inmobiliaria identificada. ¿El hecho de no tener matrícula inmobiliaria identificada es causa razonable para no reconocer en contabilidad estos activos?; ¿cuáles consideran que serían las consecuencias en caso de excluir o mantener el reconocimiento contable de estos activos?.”.

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:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, 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.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la

elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales”.

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

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

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

(...)

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión...”.

El Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a La Contaduría General de la Nación, a Través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 159 de 2019, señala:

“3. AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CGN

(Inciso modificado por el artículo 5 de la Resolución 194 de 2020). Las alcaldías y las gobernaciones, agregarán la información contable de los concejos y personerías municipales y distritales, asambleas departamentales, Instituciones educativas o Fondos de servicios educativos, según corresponda, en el reporte de la información de la Categoría Información contable pública- Convergencia, con independencia de si, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, están obligados a presentar estados financieros de propósito general de forma individual. Para efectuar el proceso de agregación, las entidades involucradas adoptarán, en forma consensuada los procedimientos administrativos necesarios para llevar a cabo el proceso de agregación, y reportarla en las fechas definidas por la CGN.

La agregación es el proceso mediante el cual se suman aritméticamente los saldos y movimientos contables de una entidad (agregadora) con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad (agregada), con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad para efectos de reporte a la CGN y demás usuarios que lo requieran.

Los estados financieros agregados deberán ser firmados por el representante legal y el contador de la entidad responsable de la agregación. La responsabilidad se limita al proceso de agregación realizado y al reporte de la información a la CGN, con el usuario y contraseña asignado a la agregadora. Cada entidad agregada es responsable por la coherencia y consistencia de la información suministrada para este proceso.

3.1. Información objeto de agregación

Los formularios objeto de agregación son los siguientes:

- 1) CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- 2) CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- 3) CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

3.2. Requisitos para el reporte de la información de la entidad agregada a su agregadora

La información que envía la entidad agregada a su agregadora debe reunir los siguientes requisitos: a) debe enviarse de forma oportuna, con el fin de que la entidad agregadora cumpla con las fechas establecidas en la resolución de plazos y requisitos; b) debe remitirse en medio magnético o electrónico; c) debe conservarse la misma estructura definida a través del Sistema CHIP; d) Debe verificarse previamente la consistencia de la información; y e) la información reportada debe estar certificada y los aspectos administrativos y logísticos, relacionados con tiempos y forma de entrega, entre otros, serán establecidos y definidos entre las entidades partícipes del proceso”.

El inciso segundo del artículo 16° de la Resolución 706 de 2016, contempla:

“Para el reporte del informe de evaluación de control interno contable, la responsabilidad de la agregación corresponde al Representante Legal y al Jefe de Control Interno o quien haga sus veces”.

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

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

a) Contabilidad centralizada.

b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o

ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

En la consulta se señala que la entidad organizó su proceso contable de forma separada en unidades contables, por lo cual, estas últimas deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central, lo cual incluye la elaboración del informe anual de control interno contable.

Ahora bien, y en consistencia con las normas contables, respecto a la agregación del informe anual de control interno contable, este debe ser objeto de agregación bajo el código institucional asignado a la entidad principal para su reporte bajo la responsabilidad del Representante Legal y el Jefe de Control Interno o quien haga sus veces.

Pregunta 2

De acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado 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.

Por otra parte, el principio de Esencia sobre forma señala que 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.

De conformidad con lo anterior, el hecho de que no se ostente la titularidad jurídica sobre un bien o se presente cualquier otra situación de orden jurídico sobre el mismo, atendiendo al principio de Esencia sobre forma y siempre que respecto a dicho bien se cumpla la definición de activo, este hecho no será óbice para dejar de realizar su reconocimiento contable.

Así las cosas, si respecto a los predios donde se ubican cementerios, escenarios deportivos y recreativos, o los lotes de uso indeterminado, referidos en su consulta se cumple la definición de activo, esto es, son recursos controlados por la entidad, respecto de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, aunque no cuenten con una matrícula inmobiliaria identificada deberá realizarse su reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20231100024981 DEL 24-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de gastos Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados y que se encuentran en uso

Doctora
ROSA AMELIA MORENO ORREGO
Directora seccional
Consejo Superior de la Judicatura
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032212 del 11 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:

“PRIMERO. Dentro de los principios contables, como presupuestales; el pago de intereses moratorios, sanciones, reconexiones por concepto de servicios públicos e impuestos nacionales y territoriales; estos conceptos PRESUPUESTALMENTE van por el rubro principal del gasto, afectando el compromiso respectivo, esto bajo el principio de Universalidad presupuestal.

Ahora, contablemente y dentro de principios de ESENCIA SOBRE LA FORMA, IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD; sería necesario y tal como lo evidencia la Contraloría General de La República, registrarse contablemente en la cuenta de gastos diversos. Lo anterior con el fin del control llevado por esa entidad en su gestión de información contable CHIP, Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública. Y el fin último de alertar sobre el incremento por encima del 5% del presupuesto de cada entidad en la cuenta de gastos diversos. Si se contabilizan en esa cuenta contable los recargos e intereses de mora, cuenta diferente al rubro principal del gasto, se estaría actuando de manera desarticulada con el tema presupuestal.

Esperamos de la Contaduría General de La Nación el esclarecimiento sobre este tópico para bien de la información contable de nuestra institución y de la Nación, así mismo para atender plan de mejoramiento propuesto para la Contraloría General de la Nación.

SEGUNDO. De conformidad con las NICSP vigentes para Colombia, existe una regla acerca de la valuación del valor residual de BIENES TOTALMENTE DEPRECIADOS en uso activo. De acuerdo a costo-beneficio cual sería el método prudente para aplicar dicha regla de reactivación de la depreciación de dichos bienes totalmente depreciados en USO ACTIVO.

Lo anterior con base en hallazgo de Contraloría General de La República, el cual obvió el principio de costo-beneficio, englobando muebles, equipos de cómputo, etc, etc. Es decir se tienen elementos en servicio que ya superaron la vida útil estipulada y en libros están en cero, pero aún prestan un servicio útil en las dependencias administrativas y judiciales., De otro lado, de acuerdo al principio costo-beneficio, sí será recomendable contratar unos peritos para avaluar los bienes ya depreciados y establecerles una nueva vida útil en el aplicativo SICOF de activos fijos?”

CONSIDERACIONES

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

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

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

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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.

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayado fuera de texto).

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

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo...

(...)

10.3. Medición posterior

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

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

25. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre

los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se dará respuesta a su consulta en los siguientes términos:

Pregunta 1. Reconocimiento contable de gastos

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

Por su parte, en el Marco Conceptual se indica que los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control, por lo cual los hechos económicos deben quedar incluidos en la información financiera de la entidad atendiendo los criterios de reconocimiento y en las subcuentas y cuentas creadas por la CGN para cada hecho. Cuando no se encuentren subcuentas creadas para un concepto particular, el registro del hecho económico se efectuará en la subcuenta denominada "otros" de la cuenta que corresponda. Lo anterior, con independencia del control administrativo que deban llevar las entidades.

Para efectos contables, los gastos son erogaciones incurridas por la entidad que representan 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, y se reconocen siempre que puedan medirse con fiabilidad.

Cuando la entidad incurra en gastos por el pago de intereses moratorios, sanciones, reconexiones por concepto de servicios públicos e impuestos nacionales y territoriales, estos deberán ser registrados en la subcuenta y cuenta del grupo 5-GASTOS, atendiendo la naturaleza de la erogación.

Es así como, para el reconocimiento de gastos por impuestos nacionales y territoriales se ha dispuesto las cuentas 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, que se usará según si ese impuesto está relacionado con actividades administrativas y de operación o si está relacionado con actividades asociadas a las ventas.

Los gastos por servicios públicos se registran en la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES o 521115-Servicios públicos de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

Ahora bien, los intereses de mora en el pago de impuestos se reconocen en la subcuenta 512017-Intereses de mora de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o 522017-Intereses de mora de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, mientras que, los intereses de mora, diferentes a los incurridos por demora en el pago de impuestos, se registran en la subcuenta 580439-Otros intereses de mora de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Los gastos por sanciones se registran en la subcuenta 589025-Multas y sanciones de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Cuando en el Catálogo general de cuentas no se disponga una subcuenta para el reconocimiento de un gasto particular, la entidad podrá realizar el registro en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, como es el caso de los gastos por reconexiones de servicios públicos.

Pregunta 2. Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados y que se encuentran en uso

Lo primero sea aclarar que las entidades de gobierno no deben adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), las cuales fueron expedidas por un regulador internacional, sino el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que corresponde a la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se determina que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. La información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. Es preciso resaltar que la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

Asimismo, el Marco Conceptual establece que para el reconocimiento de los activos la entidad 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.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo determina que se reconocerán en esta categoría los activos tangibles empleados para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento, y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Establece también, que su medición inicial se determinará por el costo y su medición posterior se realizará por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo anterior, si la entidad evalúa que un bien cumple con: i) los criterios de reconocimiento del Marco Conceptual para reconocerse como activo, ii) los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, y iii) el umbral de materialidad establecido por la entidad para el reconocimiento de activos, deberá reconocerlo como propiedad, planta y equipo.

Cuando un bien cumpla con los criterios para reconocerse como activo, pero no cumple el umbral de materialidad establecido por la entidad para el reconocimiento de activos, deberá reconocerse como un gasto del periodo, sin perjuicio del control administrativo que debe realizar la entidad. En este sentido, es importante resaltar que el criterio de materialidad o importancia relativa aquí señalado se aplica en el momento de su reconocimiento e incorporación en los estados financieros de la entidad.

Ahora bien, la Norma de propiedades planta y equipo establece que 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.

Por lo tanto, 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 consecuencia, la entidad 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 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Asimismo, para efectos de presentación, la entidad deberá evaluar la materialidad de los errores encontrados y, de considerarlos como materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por los errores en la elaboración de los estados financieros.

En consecuencia, no es correcto revaluar o actualizar el valor de los bienes ya depreciados y establecerles una nueva vida útil. Al respecto, se precisa que los avalúos que realice la entidad en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

serán únicamente 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 para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición.

CONCEPTO No. 20231100025011 DEL 24-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Elaboración de inventarios físicos de activos al finalizar cada periodo contable.

Señor
JORGE BERMUDEZ BETANCOURT

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010033202 del 17 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:

“De manera atenta me permito consultar si hay alguna ley decreto o articulo dentro del marco normativo que se relacione con la obligatoriedad de las entidades de gobierno en cuanto la elaboración del inventario físico al finalizar cada periodo contable”.

CONSIDERACIONES

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

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

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

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

de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

“INTRODUCCIÓN

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

(...)

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

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

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica y extingue los elementos de los estados financieros.

(...)

La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una ellas constituyen una acción administrativa de primer orden que busca garantizar la calidad de la información financiera.

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3.2.2. 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.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

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

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno establece que la información financiera cumplirá con las características fundamentales de relevancia y representación fiel cuando esta sea útil a sus usuarios, permitiendo evidenciar la realidad de la entidad al representar fielmente los hechos económicos, y con ella influir en la toma de decisiones.

Previo a la respuesta de su consulta, es pertinente precisar que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, ha dispuesto dentro de los procedimientos transversales, incorporados a la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación de control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, donde el representante legal o máximo órgano directivo de cada entidad será el responsable de gestionar políticas, procesos y procedimientos de control, que permitan la verificación y confrontación de los hechos económicos presentados y revelados dentro de sus estados financieros, de tal manera que estos reflejen de forma clara y precisa la realidad económica de cada entidad, lo cual conlleva al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, el procedimiento mencionado señala en una primera parte, que es la Entidad quien debe establecer las políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, que direccionen el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, así como las políticas de operación que facilitan la ejecución del proceso contable, con el fin de asegurar un flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos y la presentación oportuna de los estados financieros.

Así mismo, frente a la gestión del riesgo, los responsables del control interno contable deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables, para lo cual deben establecer herramientas tendientes a la mejora continua y sostenibilidad de la información financiera, que propendan por garantizar permanentemente la depuración y mejora de la calidad financiera, a través de los manuales de políticas contables, procedimientos contables y funciones, así como garantizar el reconocimiento de la totalidad de los hechos económicos, incluidas las estimaciones y actualización de valores.

Por lo anterior, es potestad de la entidad determinar las políticas contables y procedimientos adecuados, que permitan lograr información que cumpla con las características fundamentales de la información financiera, para lo cual establecerá mecanismos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de sus activos, logrando tener información actualizada de los mismos. En este sentido, los responsables de dicha información deberán definir procedimientos de verificación y conciliación de los bienes de la entidad, dentro de los cuales se puede contemplar la elaboración de inventarios físicos de sus activos por lo menos al finalizar cada periodo contable.

Igualmente, si las condiciones para efectuar inventarios físicos de los activos han cambiado, es la entidad quien deberá actualizar los procedimientos que permitan la

verificación y conciliación de los bienes, y cumpla con el propósito de informar adecuadamente a los usuarios de la información financiera, atendiendo a lo señalado por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Dicha actualización se formalizará mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100025031 DEL 25-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de recaudos por clasificar. Reconocimiento contable de pagos en exceso o pagos indebidos. Reconocimiento contable de cuentas por cobrar que representan actos administrativos mediante los cuales se establece la obligación de pagar una suma de dinero a cargo de un tercero.

Doctor
FREDY ALEXÁNDER VERDUGO ANGARITA
Profesional especializado
Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía
Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032462 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:

"1-La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia recibe por parte de usuarios y tercero recursos por pago de tasas, licencias y otros ingresos no tributarios, que hacen parte de las rentas de la entidad. Sin embargo, se han recibido pagos en exceso e incluso pagos indebidos los cuales, para su reintegro al tercero, deben surtir un procedimiento de devolución. Ante esta situación, surge la necesidad de conocer lo siguiente:

a. ¿Cómo debe registrarse contablemente un depósito en exceso o indebido, realizado por un tercero identificado, el cual será devuelto en un futuro a solicitud del consignatario?

b. Si el depositante, a pesar de haber sido informado sobre los recursos que tiene a favor, no reclama o hace solicitud de devolución, ¿es viable realizar la baja en cuenta de dichos recursos en estados financieros?

2-Corporinoquia como muchas entidades del sector público realiza de forma temporal el registro de depósitos que no cuentan con la identificación del consignatario dentro de la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con contrapartida en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, mientras se realizan las gestiones necesarias para identificar al depositante y hacer el registro dentro del recaudo que corresponda o, si agotadas las gestiones no se logra este cometido, se da de baja pasado el tiempo para efectuar la acción de cobro. (...)

(...)

Al respecto, la Contraloría General de la República en Informe de Auditoría elaborado por la vigencia 2022 manifiesta sobre este registro que:

‘En los estados financieros de Corporinoquía a 31 de diciembre de 2022, se evidenció que se registran en la subcuenta ‘240720 Recaudos por clasificar’, auxiliar ‘24072001 Depósitos sin identificar’, valores consignados en las diferentes cuentas bancarias de la Corporación, (...), de los cuales no se tienen identificados los diversos terceros que efectuaron la consignación.

(...)

La Corporación viene registrando indebidamente, tanto en la cuenta como en subcuenta, valores que sí le pertenecen y que obedecen a depósitos de particulares que hacen el pago de valores adeudados por ellos a ésta, sobre las rentas establecidas en la ley 37 y que se presume fueron facturados y causados debida y oportunamente’.

(...)

El ente de control manifiesta que la Corporación registra indebidamente los depósitos o consignaciones por identificar, (...)

Entonces, si tal como lo manifiesta la Contraloría General de la República, las consignaciones, pagos y/o depósitos cuyo consignatario no ha sido identificado no deben registrarse en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, surge la siguiente inquietud:

c. ¿Cómo debe realizarse el reconocimiento y/o registro contable inicial de los depósitos, consignaciones o pagos cuyo consignatario no ha sido identificado?

Por otra parte, si bien el saldo de la cuenta de recaudos por clasificar se incrementa al cierre de diciembre, durante el primer trimestre siguiente a la apertura se adelantan gestiones que permiten reducir el valor, identificando consignatarios y clasificando de forma adecuada los recaudos efectuados.

En este sentido, la entidad realiza el seguimiento y, hasta tanto no haya agotado las acciones necesarias, no se procede a reclasificar los valores o, en última instancia, a

dar de baja, tal como se indica en el radicado CGN 20211100070361 en el cual se da respuesta a orientación sobre el tratamiento contable de los recaudos por clasificar que agotadas las gestiones no han logrado ser identificados, (...)

Sin embargo, dentro de la dinámica del Plan de Cuentas, y dentro del mismo radicado en mención, se relaciona el término 'transitorio': 'La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación'.

De este aparte, podría entenderse que el término transitorio hace referencia, tal como lo indica la Real Academia Española, a algo temporal, pero determinar el tiempo o plazo exacto de la temporalidad resultaría complejo, entonces:

d. ¿Existe un plazo específico dentro de la regulación contable para determinar la transitoriedad indicada en la dinámica de la cuenta contable 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, establecida en la Resolución 620 de 2015 -Catálogo General de Cuentas?

e. ¿Es válido que al cierre de la vigencia se reconozcan contablemente Recaudos por Clasificar correspondientes a depósitos o consignaciones efectuadas en diciembre cuyo consignatario no ha sido identificado?

f. Si agotadas las gestiones no se logra la identificación de los consignatarios, pero no ha prescrito la acción de cobro, ¿existe un tiempo específico para realizar la baja en cuenta? ¿Cuánto tiempo puede durar una consignación por identificar en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS?

3-Dentro del proceso de revisión de cifras de estados financieros, y confrontando con el área encargada del cobro coactivo de la Corporación, esta oficina encontró que una vez emitido un acto administrativo se procedió a realizar una factura y el registro contable del hecho económico, razón por la que aparece una deuda a favor de la entidad y a cargo de un usuario, pero la misma tiene prescripción en la acción de cobro, pues pasaron más de cinco años desde su emisión (del acto administrativo y factura). Sin embargo dicho acto administrativo no fue notificado al deudor, razón por la que jurídicamente se va a declarar una ineficacia. Esto implica que deberá hacerse la correspondiente baja en cuenta de la cuenta por cobrar, pues en esencia el usuario sí estaba en la obligación de pagar a la entidad los valores registrados.

Dentro del artículo 2.5.6.3. del Decreto 1068 de 2015, Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera, se indica que: (...)

Si se observa, dentro de dicho artículo no está contemplada la figura de ineficacia por la no notificación del acto administrativo. Seguido a esto, el artículo 2.5.6.4. Actuación administrativa, aclara que:

'Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de

alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya’.

Tratándose de un proceso de depuración que va a adelantar la entidad y que los decretos 1068 de 2015 y 445 de 2017 buscan reglamentar la forma en la que las entidades públicas del orden nacional, podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial. El proceso a adelantar se pretendía realizar tomando como referencia esta normativa.

Es decir, el representante legal debe declarar mediante acto administrativo que sirve de soporte para la baja en cuenta de cuentas por cobrar para los casos indicados en dicho numeral 2.5.6.3. del decreto 1068 de 2015.

De estos apartes, surge la siguiente inquietud:

g. En el caso de la ineficacia de un acto administrativo que se reconoció contablemente como una cuenta por cobrar, pero no fue notificado al deudor, ¿se debe elaborar acto administrativo declarado por el representante legal como lo indica el artículo 2.5.6.4. del decreto 1068 de 2015? De no ser así, ¿Qué documento se considera idóneo para declarar la causal de ineficacia de un acto administrativo que originó una cuenta por cobrar pero que no fue notificado al deudor? ¿Este documento debe ser firmado por el representante legal?

(...)”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 72. FALTA O IRREGULARIDAD DE LAS NOTIFICACIONES Y NOTIFICACIÓN POR CONDUCTA CONCLUYENTE. Sin el lleno de los anteriores requisitos no se tendrá por hecha la notificación, ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada revele que conoce el acto, consienta la decisión o interponga los recursos legales.

(...)

ARTÍCULO 87. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.

2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.

(...)

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley” (Subrayado fuera de texto).

El Consejo de Estado, en sentencia con radicación número: 25000-23-25-000-2003-04242-01(1127-07), C.P. Gustavo Eduardo Gómez Aranguren, señaló:

“NOTIFICACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS - Existe como medio para asegurar el principio de publicidad, garantizando el debido proceso y el derecho de defensa / NOTIFICACION PERSONAL - Procedimiento. Es la forma preferencial de notificar los actos administrativos / NOTIFICACION PERSONAL DE ACTO ADMINISTRATIVO - Si no hace con el lleno de los requisitos legales no produce efectos legales / INEXISTENCIA DE LA NOTIFICACION - El acto no produce efectos legales, al tiempo que se mantienen intactos los términos de que dispone el administrado para impugnarlos / NOTIFICACION POR EDICTO - Es subsidiaria de la notificación personal / NOTIFICACION IRREGULAR - Efectos.

De manera general la institución procesal de la notificación existe como medio para asegurar el principio de la publicidad, garantizando el debido proceso y el derecho de defensa; su defectuoso ejercicio produce un acto administrativo que no adquiere el carácter de ejecutorio y por ende, los términos para la imposición del recurso no empezarán a correr” (Subrayado fuera de texto).

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

52. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, se debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

(...)

6.1.2 Pasivos

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

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

(...)

6.1.4 Ingresos

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

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

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR**2.1. Reconocimiento**

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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, establece:

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

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

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

(...)

3.2.14. 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.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, 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, por lo cual, cuando la entidad se encuentre ante hechos que impliquen la salida futura de recursos que generan beneficios económicos o potencial de servicios, le corresponderá registrarlos en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, se da respuesta a cada una de las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

Planteamiento 1

a. ¿Cómo debe registrarse contablemente un depósito en exceso o indebido, realizado por un tercero identificado, el cual será devuelto en un futuro a solicitud del consignatario?

Los pagos en exceso o indebidos recibidos por parte de un usuario o de terceros correspondientes a un mayor valor cancelado por tasas, licencias y otros ingresos no tributarios, se registrarán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

b. Si el depositante, a pesar de haber sido informado sobre los recursos que tiene a favor, no reclama o hace solicitud de devolución, ¿es viable realizar la baja en cuenta de dichos recursos en estados financieros?

En primera medida es de precisar que siempre que el tercero ostente un derecho, y, por ende, la entidad una obligación de devolución o pago, la entidad deberá mantener reconocido el pasivo. Por lo tanto, solo en caso de que la obligación a cargo de la entidad se extinga, de conformidad con la normativa jurídica vigente, y no esté obligada a realizar el pago al tercero, podrá dejar de reconocer el pasivo.

Por lo anterior, pese a la renuencia de los acreedores de reclamar o hacer la solicitud de devolución de los recursos, si continúa en cabeza de estos el derecho de cobro ante la entidad, esta deberá seguir reconociendo el pasivo por su obligación, dado que existe la probabilidad de desprenderse de recursos financieros para su cancelación.

Ahora bien, si la entidad determina que sobre las consignaciones referidas en la consulta ya no existe probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros, en atención a que dejó de tener la obligación de devolver estos recursos, es decir que la partida dejó de cumplir con los criterios para su reconocimiento como pasivo, deberá procederse a realizar la baja en cuentas de tales partidas de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Planteamiento 2

c. ¿Cómo debe realizarse el reconocimiento y/o registro contable inicial de los depósitos, consignaciones o pagos cuyo consignatario no ha sido identificado?

La entidad registrará, de manera temporal, las consignaciones donde no se identifique el tercero, cuando se conozca de la consignación por medio del extracto u otro documento mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

d. ¿Existe un plazo específico dentro de la regulación contable para determinar la transitoriedad indicada en la dinámica de la cuenta contable 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, establecida en la Resolución 620 de 2015 - Catálogo General de Cuentas?

e. ¿Es válido que al cierre de la vigencia se reconozcan contablemente Recaudos por Clasificar correspondientes a depósitos o consignaciones efectuadas en diciembre cuyo consignatario no ha sido identificado?

La CGN no ha definido un plazo específico donde señale la temporalidad de este registro, por lo cual, es viable que al cierre de la vigencia se tengan valores reconocidos en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Lo anterior, teniendo en cuenta que de acuerdo con lo señalado en el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otros.

Por lo tanto, le corresponde a la entidad determinar de manera oportuna si se cuenta con nueva información que implique reclasificar los valores reconocidos en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

f. Si agotadas las gestiones no se logra la identificación de los consignatarios, pero no ha prescrito la acción de cobro, ¿existe un tiempo específico para realizar la baja en cuenta? ¿Cuánto tiempo puede durar una consignación por identificar en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS?

En línea con lo mencionado en la respuesta a la pregunta b), si la entidad determina que sobre dichas consignaciones existe probabilidad de salida de recursos, es decir, que existe la obligación de devolver estos recursos, se deberá continuar reconociendo el pasivo, hasta que se identifique el tercero y el concepto, y proceda la reclasificación, o prescriba el derecho del tercero para su reclamación a la entidad.

Planteamiento 3

g. En el caso de la ineficacia de un acto administrativo que se reconoció contablemente como una cuenta por cobrar pero no fue notificado al deudor, ¿se debe elaborar acto administrativo declarado por el representante legal como lo indica el artículo 2.5.6.4. Del decreto 1068 de 2015? De no ser así, ¿Qué documento se considera idóneo para declarar la causal de ineficacia de un acto administrativo que originó una cuenta por cobrar pero que no fue notificado al deudor? ¿Este documento debe ser firmado por el representante legal? Esta consulta, la del numeral (f), se da debido a que el área jurídica de la entidad considera que, en el caso de la ineficacia del acto administrativo por su no notificación, quien debe declarar el acto administrativo para la depuración es el funcionario responsable de generar la facturación y no el representante legal.

De conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Lo anterior, se traduce, respecto a los actos administrativos mediante los cuales se impone una obligación a un tercero de pagar una suma de dinero, en que estos deben estar ejecutoriados o en firme, por cuanto, es con su firmeza que la entidad puede cobrar dichas acreencias y, por lo mismo, esperar la entrada de un flujo financiero por ellas.

Así las cosas, en atención a que, de la falta de notificación del acto administrativo referida en su consulta, se desprende que ese acto administrativo no haya adquirido firmeza, el hecho de haber realizado el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar correspondió a un error que debe corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Así las cosas, respecto a su pregunta se precisa que no debe realizarse la depuración o baja en cuentas de la cuenta por cobrar, sino la corrección de un error contable.

CONCEPTO No. 20231100025101 DEL 25-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la sentencia proferida en virtud de la acción de repetición interpuesta por la entidad en contra de un tercero Reclasificación de las cuentas por cobrar a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

Doctora
ALBA PATRICIA CASTELLANOS RAMÍREZ
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010033312 del 18 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:

“De acuerdo con las normas vigentes, el ICBF tiene la facultad de ejercer jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones a su favor, las cuales una vez iniciado este proceso se registran en la cuenta 138590001- Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo.

En resumen, la consulta es la siguiente:

La Asociación de padres de familia del Guaviare presentaba una deuda por concepto de pagos laborales con sus trabajadores, deuda que en sentencia judicial debió ser atendida por el ICBF y cancelada por el mismo en 2015 y 2016, por lo que el ICBF inició el proceso de cobro a la mencionada Asociación. En ese momento se reconoció la cuenta por cobrar afectando la subcuenta 812004001 administrativas.

Posteriormente, el ICBF inició el proceso de repetición a la Asociación, en el cual mediante auto proferido en San José del Guaviare el 27 de enero de 2017 el JUZGADO PROMISCOUO DEL CIRCUITO DE SAN JOSÉ DEL GUAVIARE, mediante sentencia de mayo de 2018 determinó que, la Asociación Padres de Familia del Guaviare debía reintegrar

el valor cancelado al ICBF. Con base en lo anterior, aplicando la normatividad del ICBF, en marzo de 2021 se reclasificó a la subcuenta 138421001- Indemnizaciones.

En razón a que el proceso cumplió el tiempo definido para el cobro persuasivo, en diciembre de 2021, la cuenta por cobrar se reclasificó a la subcuenta 138590001-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo a la cual, en 2022 el deterioro se registró en la cuenta correspondiente.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos de su concepto si fue correcto el tratamiento contable aplicado, para lo cual también anexamos oficio en el cual se detalla la situación jurídica del proceso”.

En el memorando anexo a la consulta remitido por el ICBF se señala:

“Para la vigencia de 2012, se suscribió contrato de aporte No. 047 de 2012 de fecha 12 de abril de 2012 entre el ICBF Regional Guaviare y la Asociación de Padres de familia del Instituto Educativo Jose Celestino Mutis actualmente asociación de padres de familia del Guaviare.

(...)

Que mediante la Resolución No. 203 del 13 de marzo de 2013 "Por medio de la cual se liquida unilateralmente el contrato de aporte No. 047 del 12 de abril de 2012, suscrito entre el ICBF — Regional Guaviare y la Asociación de Padres de Familia de la Institución Educativa José Celestino Mutis.

(...)

El personal que laboró para la ejecución del contrato de aporte Nro. 047 de 2012, interpuso demandas ordinarias laborales en contra de la Asociación de Padres de familia del Instituto Educativo Jose Celestino Mutis y en solidaridad al ICBF Regional Guaviare, se relacionan los siguientes procesos:

(...)

Es importante advertir que producto de la condena, se inició el cobro de esa obligación por la vía ordinaria, quien a su vez adelantó el proceso sin medidas cautelares efectivas pues no se encontraron bienes, en ese sentido, como ya se dio aplicación al 98 del CPACA, no viable llevar a cabo doble cobro por la misma obligación”.

CONSIDERACIONES

La Ley 678 de 2001, por medio de la cual se reglamenta la determinación de responsabilidad patrimonial de los agentes del Estado a través del ejercicio de la acción de repetición o de llamamiento en garantía con fines de repetición, señala:

“ARTÍCULO 2o. ACCIÓN DE REPETICIÓN. La acción de repetición es una acción civil de carácter patrimonial que deberá ejercerse en contra del servidor o ex servidor público que como consecuencia de su conducta dolosa o gravemente culposa haya dado reconocimiento indemnizatorio por parte del Estado, proveniente de una condena, conciliación u otra forma de terminación de un conflicto. La misma acción se ejercitará contra el particular que investido de una función pública haya ocasionado, en forma dolosa o gravemente culposa, la reparación patrimonial.

(...)

PARÁGRAFO 1o. Para efectos de repetición, el contratista, el interventor, el consultor y el asesor se consideran particulares que cumplen funciones públicas en todo lo concerniente a la celebración, ejecución y liquidación de los contratos que celebren con las entidades estatales, por lo tanto estarán sujetos a lo contemplado en esta ley” (Subrayado fuera de texto).

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

“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”.

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, disponen:

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 116 de 2017 (vigente en el año 2018), señalaba:

“1. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS Y REVELACIÓN DE ACTIVOS CONTINGENTES

(...)

1.2. Sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad, o con base en el laudo arbitral o en el acuerdo de conciliación extrajudicial, se registrará el derecho y el ingreso, afectando las subcuentas correspondientes. Simultáneamente, se ajustarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 217 de 2021 (vigente en el año 2021) describía 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 entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal” (Subrayado fuera de texto).

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, 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 entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal” (Subrayado fuera de texto).

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se debita con “el valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen” y se acredita con “el valor del recaudo de la cuenta por cobrar”.

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

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

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

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la acción de repetición es una acción civil de carácter patrimonial que se ejerce en contra de algunos terceros que como consecuencia de su conducta dolosa o gravemente culposa, hayan dado reconocimiento indemnizatorio por parte del Estado proveniente de, entre otras, una condena judicial.

En este sentido, para el reconocimiento contable de la acción de repetición impetrada por el ICBF en contra de La Asociación de Padres de Familia del Guaviare, el ICBF debió

aplicar lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, que se encontraba vigente.

Por lo anterior, y atendiendo también a lo señalado por el principio de Devengo según el cual 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, una vez ejecutoriada la sentencia a favor de la entidad se debió reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso respectivo.

Así las cosas, si la sentencia referida en su consulta quedó en firme en el año 2018, el hecho de haber realizado el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar en el año 2021 corresponde a un error que deberá ser corregido 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.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades deben contar con un manual de políticas contables, entendidas estas como los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados para la elaboración y presentación de los estados financieros de la entidad. Por ello, en el acápite de cuentas por cobrar del manual de políticas contables de la entidad se debieron establecer los elementos para el reconocimiento de las cuentas por cobrar, los tiempos que se han de pactar con los terceros para el recaudo de los recursos, la determinación y registro del deterioro del valor que presenten las mismas, entre otros aspectos.

Por otro lado, el CGC vigente en el año 2021 y el CGC vigente actualmente señalan que en la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se deben registrar las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.

De conformidad con lo anterior, la reclasificación de una cuenta por cobrar desde su cuenta principal a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se debe realizar si existen aspectos relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales establecidos por la entidad para la recuperación de la cartera, lo cual debe estar establecido en el respectivo manual de políticas contables de la entidad.

Así las cosas, el hecho de que la entidad deba llevar a cabo procesos ejecutivos o el procedimiento administrativo de cobro coactivo para obtener el pago de sus cuentas por cobrar no es un criterio suficiente para realizar la reclasificación de la respectiva cuenta por cobrar a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, por cuanto también se requiere que haya una considerable morosidad o antigüedad en comparación con los plazos normales establecidos por la entidad para la recuperación de su cartera.

CONCEPTO No. 20231100025141 DEL 28-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Doctor

CARLOS ANDRÉS DUQUE COLORADO

Profesional Especializado – Grupo de Contabilidad

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca - CVC

Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032762 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 consulta se señala:

“El Departamento del Valle del Cauca cobra por medio de los recibos públicos (EMCALI, CELSIA, ETC) la tasa de seguridad y convivencia, por lo cual nosotros (CVC) reportamos dicho gasto (solo el valor de la tasa y no el valor total de la factura de servicios públicos) a favor del Departamento del Valle del Cauca en las cuentas recíprocas.

En reunión con el Departamento del Valle, ellos me informan que no tienen forma de saber el valor de la tasa ya que los operadores de servicios públicos no se lo discriminan, y que reportemos el valor total de la factura de servicios públicos a nombre de los operadores prestadores del servicio público”.

CONSIDERACIONES

La Ordenanza N° 474 de 22 de diciembre de 2017, dispone:

“LIBRO DÉCIMO PRIMERO

TASA ESPECIAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA

ARTÍCULO 260.- Adopción: Adoptar en todo el Territorio del Departamento del Valle del Cauca, la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana creada por el inciso segundo del artículo 8o de la Ley 1421 de 2010, destinada a financiar el Fondo Cuenta Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Departamento- FONSET.

ARTÍCULO 261.- Destinación: Los recursos que se recauden por la aplicación de esta Tasa Especial, serán destinados a los gastos establecidos en el artículo 7º de la Ley 1421 de 2010 y el artículo 15 del decreto Nacional 399 de 2011 y demás normas que la reglamenten, modifiquen o sustituyan.

ARTÍCULO 262.- Sujeto Activo: Es el Departamento del Valle del Cauca, a través del Fondo Cuenta Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

ARTÍCULO 263.- Sujeto Pasivo: Son sujetos pasivos de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana, los beneficiarios directos o indirectos del Servicio público de Seguridad y Convivencia Ciudadana, quienes lo cancelarán en su condición de usuario del servicio público de energía eléctrica.

ARTÍCULO 264.- Hecho Generador: El hecho generador de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana está constituido por el disfrute o beneficio del servicio público de Seguridad y Convivencia Ciudadana que presta el departamento del Valle del Cauca y la fuerza pública, organismos de seguridad y Policía Judicial, que operan en el Departamento.

ARTÍCULO 265.- Causación.- La Tasa Especial que se impone mediante la presente ordenanza, se causa cuando las personas naturales o jurídicas, que actúan como comercializadoras y/o prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica facturen el consumo de dicho servicio a sus usuarios. La contraprestación del servicio Público de Seguridad y Convivencia Ciudadana se prestará a todos los beneficiarios del mismo en el Departamento.

(...)

ARTÍCULO 268.- Liquidación, facturación y Recaudo: Deberán facturar y recaudar la Tasa Especial que se impone mediante la presente ordenanza, las personas que en los términos de las leyes 142 y 143 de 1994 y normas que las reglamentan, modifique, sustituyan o deroguen, actúen como comercializadoras y/o prestadoras del servicio público de energía eléctrica y vendan dicha energía a usuarios regulados y no regulados en el Departamento. Para tal efecto, estas entidades deberán incluir el valor de la Tasa Especial en la facturación que envíen mensualmente o por el período correspondiente, a sus usuarios”.

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

” 6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

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.

92. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes” (Subrayado fuera de texto).

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

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

(...)

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

(...)

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

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

1.4.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los gastos son erogaciones incurridas por la entidad que representen 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, y se reconoce siempre que pueda medirse con fiabilidad.

Cuando la entidad incurra en gastos por el pago de impuestos, contribuciones o tasas, estos deberán ser registrados en la subcuenta correspondiente de las cuentas 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, según si concierne a un impuesto, contribución o tasa relacionado con actividades administrativas y de operación o si es por actividades relacionadas con las ventas.

Por lo tanto, la CAR en calidad de usuario del servicio público de energía eléctrica registrará la factura entregada por la empresa prestadora del servicio mediante un débito en la subcuenta 511117-Servicios públicos de la cuenta 5111-GENERALES o 521115-Servicios públicos de la cuenta 5211-GENERALES, por el valor del servicio de energía eléctrica, un débito en la subcuenta 512010-Tasas de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o 522010-Tasas de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, por el valor de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana, y un crédito en la subcuenta 249051-Servicios públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor del servicio de energía eléctrica, y un crédito en la subcuenta 244024-Tasas de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS por el valor de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Por su parte, al crearse la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana con la finalidad de financiar el Fondo Cuenta Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Departamento - FONSET, corresponde al Departamento del Valle del Cauca reconocer el derecho y el ingreso, cuando surja, mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre el Departamento del Valle del Cauca y las diferentes entidades con el fin de que se reconozcan adecuadamente los activos e ingresos, y para que, cuando corresponda, haya una correcta conciliación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20231100025161 DEL 28-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar en proceso de cobro coactivo

Doctor
DAVID NONTIEN NUÑEZ
Contratista – Subdirección Administrativa y Financiera
Ministerio de Minas y Energía
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036122 del 04 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, el Ministerio señala que solicitó concepto para definir el tratamiento contable de las cuentas por cobrar y sus intereses de mora en proceso de cobro coactivo, a lo cual la CGN dio respuesta mediante Concepto N° 20211100092471 del 18 de noviembre de 2021. Con base en dicho concepto, la entidad realizó un análisis mediante documento técnico y concluyó que dichas cuentas por cobrar no cumplían los criterios de reconocimiento como activo, por lo que se dieron de baja en cuentas y se registraron como activos contingentes, dada la baja probabilidad de obtener beneficios económicos futuros.

Sin embargo, en auditoría de la vigencia 2022, la Contraloría General de la República indicó que el análisis realizado no era suficiente justificación para la baja en cuentas y el registro en cuentas de orden. Por lo tanto, el Ministerio solicita concepto para definir si el análisis realizado en el documento técnico cumple con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, con el fin de determinar si continúa realizando el registro como activo contingente o si debe reconocer las cuentas por cobrar como activo.

CONSIDERACIONES

El artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, decreta:

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

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, mediante el Concepto 2170 de 2013, señaló:

“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.

(...)

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 Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 221 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

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

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

“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 entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (subrayado fuera de texto).

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

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

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

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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" (subrayado fuera de texto).

Mediante el Concepto 20211100092471 del 18 de noviembre de 2021, la CGN concluyó:

"En este sentido, cuando las cuentas por cobrar se encuentran en proceso de cobro coactivo, deben seguir reconociéndose en los estados financieros, hasta que se configure una causal para su baja en cuentas. Por ejemplo, al no poder hacer efectivos los derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Ahora bien, como el proceso de cobro coactivo implica que el deudor ha incumplido con los pagos pactados, la entidad debe realizar la estimación del deterioro de valor de estas cuentas por cobrar, de conformidad con lo señalado en el numeral 2.4. Medición posterior, de la norma de Cuentas por cobrar, y lo contenido en su manual de políticas contables sobre la manera y método de estimación de este.

(...)

En todo caso, si la entidad ha dejado de reconocer cuentas por cobrar o intereses de mora de periodos anteriores que cumplen los criterios para su reconocimiento, en atención a lo concluido en este numeral, deberá realizar la corrección del error,

mediante el reconocimiento de la partida respectiva contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Posteriormente, si este error es material, deberá realizar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. En virtud de lo anterior, la CGN no es competente para evaluar si un documento técnico cumple con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, en lo que respecta al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual define que se darán de baja en cuentas, entre otras, aquellas partidas que dejen de cumplir la definición de activo. En este sentido, la Norma de cuentas por cobrar establece que se darán de baja en cuentas este tipo de activos cuando, entre otras causas, expiren los derechos sobre los flujos financieros o no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos.

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable describe algunas situaciones en las que es posible realizar la baja en cuentas en un proceso de depuración contable permanente y sostenible, a saber, cuando se trate de valores que no representen derechos; derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva; derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; o derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad.

En este contexto normativo, una cuenta por cobrar debe permanecer reconocida como activo hasta tanto se configure alguna de las causales para su baja en cuentas, con independencia de que se encuentre en proceso de cobro coactivo o no. Por tanto, será necesario que la entidad evidencie que los derechos a recibir un flujo financiero han expirado o que no existe probabilidad de recuperar dicho flujo.

Para evaluar si un derecho ha expirado, se debe atender al marco jurídico en el que opera la entidad. En el caso del Ministerio, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que tiene el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor, para lo cual está revestido de la prerrogativa de cobro coactivo o podrá acudir ante los jueces competentes. Por tanto, al ejercer la prerrogativa de cobro coactivo, como lo describe en su consulta, se entiende que el derecho no ha expirado, sino que se encuentra vigente hasta que la jurisdicción correspondiente se pronuncie en contrario. Adicionalmente, se entiende que existe alguna probabilidad de recuperar el flujo financiero, ya que, si dicha probabilidad no

existiera, la entidad podría haber optado por no ejercer la prerrogativa bajo la causal de costo-beneficio definida en el Concepto 2170 de 2013 del Consejo de Estado.

En consecuencia, generalmente, una cuenta por cobrar sobre la cual se inicia un proceso de cobro coactivo se mantendrá reconocida hasta que la jurisdicción respectiva se pronuncie en contrario. Además, como el supuesto fáctico de un proceso de cobro coactivo es que el deudor ha incumplido con los pagos acordados, estas cuentas por cobrar serán objeto de evaluación del deterioro de valor, dado que la probabilidad de obtener el flujo financiero ha disminuido.

Sin embargo, si durante el proceso de cobro coactivo se obtiene evidencia de que el deudor no tiene ni tendrá, en un futuro previsible, las condiciones para atender la deuda, como puede ser el hecho de encontrarse en condición de pobreza o pobreza extrema, la entidad podría dar de baja en cuentas la cuenta por cobrar relacionada antes de que la jurisdicción respectiva se pronuncie en contrario, siempre que la evidencia sobre las condiciones crediticias del deudor le conduzca a concluir que la probabilidad de obtener el flujo financiero es nula.

Por lo anterior, mediante este concepto se reitera lo concluido en el Concepto N° 20211100092471 del 18 de noviembre de 2021, en el sentido de mantener reconocida la cuenta por cobrar que se encuentra en proceso de cobro activo hasta tanto se tenga evidencia de que la probabilidad de flujo financiero es nula, y se realiza un alcance al mismo para brindar más elementos de juicio a la entidad a fin de que realice los análisis a que haya lugar sobre el hecho económico objeto de consulta.

CONCEPTO No. 2023110025181 DEL 08-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable de Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de recursos a favor de terceros

Doctor

HEYDER IGNACIO GARCÍA PEREA

Profesional Especializado 2 con funciones de Contador

Administradora del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010030032 del 26 de junio de 2023 y con base en la información suministrada en la mesa de trabajo del 25 de agosto de 2023 a través de la plataforma Google Meet, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al 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:

“COLJUEGOS se hizo parte en la liquidación de la sociedad BINCOLPAR S.A., concesionario del contrato de concesión C1265, operador autorizado, por la omisión del pago de los Derechos de Explotación y Gastos de Administración.

Ahora bien, consecuencia de la liquidación de dicha sociedad le fueron adjudicados a la entidad en dación de pago un bien inmueble y un vehículo, con un valor de \$ 1.784.597.551 en el caso del Inmueble y por valor de \$ 61.995.539 en el caso del vehículo, en un porcentaje del 33% y 86% respectivamente.

Los bienes, serán incorporados en la contabilidad de la entidad con el valor asignado en la adjudicación para ser aplicados al pago de la deuda a cargo de Bincolpar S.A.

Dadas las particularidades del reconocimiento contable resaltamos que parte de estos recursos tienen una destinación específica al sector salud de acuerdo a la resolución 544 del 26 de noviembre de 2018 artículo 2 numeral 2.1 son registrados en el pasivo “Recaudos a Favor de Terceros” con el fin de ser transferidos a la salud en el mes siguiente al recaudo.

(...)

1. ¿Es procedente reconocer en la contabilidad de Coljuegos estos bienes por el valor de adjudicación como abono a la deuda del operador BINCOLPAR S.A. y a la vez incorporar estos bienes a los Activos Fijos de Coljuegos?

2. ¿El valor de adjudicación en la liquidación de BINCOLPAR S.A. es el referente para determinar el pasivo que deberá reconocer Coljuegos con el fin de transferir a la Salud? o por el contrario, ¿debe Coljuegos esperar al momento de volver líquidos dichos bienes recibidos en parte de pago, para reconocer el pasivo de la transferencia a la salud?

3. ¿A partir de qué momento puede Coljuegos dar trámite de reconocimiento y pago a los gastos asociados a los bienes recibidos en parte de pago, y cuáles serían los documentos soporten dicho reconocimiento en la contabilidad?

(...)

4.1. ¿Debemos reconocer y generar un pasivo para efectos de la transferencia a la salud por el valor adjudicado de los bienes entregados en forma de pago por el operador Bincolpar o considerando que los recursos que transfiere la entidad son de alta liquidez (transferencias bancarias) debemos esperar lograr su liquidez y en ese momento transferir a la salud?

4.2. Los bienes recibidos en parte de pago, se adjudicaron para atender la deuda del operador Bincolpar. Dicha obligación del operador con Coljuegos se compone de dos conceptos: Derechos de Explotación (Porcentaje de los ingresos obtenidos establecidos como el pago de los derechos a operar los juegos de suerte y azar, los cuales tienen destinación específica para la atención en salud, según artículo 8 de la Ley 643 del 2001) y Gastos de Administración (Valor pagado por parte de los operadores a la entidad administradora del monopolio, Coljuegos, establecido como un porcentaje no superior al uno por ciento (1%) de los derechos de explotación, y que corresponde a los ingresos para Coljuegos, según artículo 9 de la Ley 643 del 2001). A razón de estos dos conceptos, que conforman la cuenta por cobrar al Operador Bincolpar, y que con la liquidación y adjudicación de los bienes dados en forma de pago, nacen para Coljuegos una serie de gastos asociados a los bienes descritos, presentamos la siguiente inquietud : ¿es preciso que Coljuegos tenga en cuenta la proporcionalidad de los gastos asociados a los bienes recibidos, en su parte correspondiente tanto a Derechos de Explotación (Valor a transferir a la salud) como Gastos de Administración (Ingresos para Coljuegos)?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrà 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 de la consulta, es pertinente resaltar las siguientes definiciones del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno:

“6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

Del mismo modo, de acuerdo a lo reglamentado en 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, Coljuegos debe reconocer los recursos del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar que recaude y distribuya y los rendimientos de dichos recursos de la siguiente manera:

“a) con el recaudo, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS; y b) con la distribución de los recursos a las entidades territoriales y el giro a la ADRES, se debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

En cuanto a los documentos soportes, la Norma de proceso contable y sistema documental contable establece, entre otros, dentro del Sistema documental contable los soportes de contabilidad y los comprobantes de contabilidad.

CONCLUSIONES

Según lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre el valor ni el momento en que Coljuegos debe transferir los recursos a la salud, aspectos que se consultan en las preguntas 2 y 4.1.

En este sentido, teniendo en cuenta las definiciones de pasivo y gasto, la entidad, con ayuda de su área jurídica y contable, tendrá que evaluar las disposiciones legales vigentes para determinar si, con la recepción de los bienes en dación de pago, esta tiene la obligación presente de transferir los recursos a la salud, producto de sucesos pasados, que genere la salida de recursos por parte de la entidad, o si dicha obligación presente surge una vez se liquiden los activos recibidos. En este sentido, una vez surja dicha obligación presente procederá a reconocer el pasivo correspondiente.

En este sentido, se dará respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

1. ¿Es procedente reconocer en la contabilidad de Coljuegos estos bienes como Activos Fijos?

Con base en la definición de activo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se evidencia que dichos bienes no cumplen con la definición en mención, debido a que no van a generar beneficios económicos futuros toda vez que deben ser trasladados al sector salud. Por lo anterior, Coljuegos no debe reconocer como activos los bienes recibidos en dación de pago por la liquidación de BINCOLPAR S.A. No obstante, deben controlarse en cuentas de orden hasta cuando cumplan con la definición de algún elemento de los estados financieros.

3. ¿Cuáles serían los documentos que soporten el reconocimiento en la contabilidad de los gastos asociados a los bienes recibidos en parte de pago?

Respecto de los documentos soporte, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en la Norma de proceso contable y sistema documental contable, teniendo en cuenta el numeral 4.1 Soportes de contabilidad.

4.2. ¿Es preciso que Coljuegos tenga en cuenta la proporcionalidad de los gastos asociados a los bienes recibidos, en su parte correspondiente tanto a Derechos de Explotación (Valor a transferir a la salud) como Gastos de Administración (Ingresos para Coljuegos)?”.

Le corresponde a la entidad evaluar las disposiciones legales vigentes para determinar si: a) deben asumir los gastos asociados a los bienes recibidos en dación de pago y si podrán ejercer el recobro de dichos gastos a los demás propietarios de los bienes; o b) si podrán deducir de los recursos destinados a la salud los gastos inherentes a los bienes recibidos en dación de pago y si esta deducción será proporcional para los derechos de explotación y los gastos de administración. Una vez haga este análisis, evaluará la naturaleza del hecho económico para su posterior reconocimiento.

En caso de que Coljuegos asuma los gastos asociados, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS por el valor de los impuestos adeudados a la fecha.

Por otro lado, si los gastos asociados son susceptibles de ser recobrados a terceros o sean deducibles de los recursos destinados para la salud, Coljuegos debitará la subcuenta 138426 - Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100025201 DEL 29-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Aplicación del principio de Devengo en el reconocimiento de ingresos.

Señora
KAROLAIN DANIELA LEYTON CADENA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100033442 del 18 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:

“Una entidad pública del estado colombiano (unidad administrativa especial), presta como servicios: registro, vigilancia e inspección de la profesión contable, así como también la emisión de tarjetas y certificados profesionales. ¿Los ingresos de la entidad deben reconocerse en los estados financieros por principio de unidad caja (lo efectivamente consignado a las cuentas bancarias por conceptos de prestación de servicios) o por devengo (por aprobación de tarjetas profesionales y generación de certificados de cada periodo)?”

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3 Reconocimiento de ingresos

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

89. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Bajo el entendido de que su consulta se refiere a una entidad que aplica el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y de conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que en la preparación de la información financiera la entidad debe considerar las pautas que orientan el proceso contable, especialmente el principio de Devengo. Según este principio, 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, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el evento económico incida en los resultados del periodo contable.

En consecuencia, para el caso específico de la entidad, el reconocimiento de los ingresos ocurrirá en el momento en que se dé el aumento del valor de los activos derivado de la

expedición de las tarjetas profesionales o la generación de certificados, y no cuando se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo.

CONCEPTO No. 20231100025461 DEL 30-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Depuración contable de los elementos de los estados financieros

Doctor
KEVIN AMAYA CASTAÑO
Jefe de Contabilidad
Municipio de San Onofre
San Onofre, Sucre

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400035552 del 01 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación manifiesta que una vez realizada la verificación detallada de los estados financieros del municipio de San Onofre, se observaron cuentas contables que deben ser depuradas en aras de tener una información clara y confiable que le sea útil a los usuarios de la información, por lo cual, consulta cómo se puede realizar el proceso de depuración contable y los lineamientos del 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, 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 3° 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 6° 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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

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

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

4.1. Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

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

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

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

(...)

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

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

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

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que un computador 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 obtener un potencial de servicio o 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 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; 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 entidad.

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 entidad, 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.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 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 Entidades de Gobierno → 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 depurar, que se encuentra en 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.

Dichas normas se pueden consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → 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. 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 TRANSPORTE 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. 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 1º. 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 2º. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuéstales 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.

CONCEPTO No. 20231300025891 DEL 04-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Aplicación del principio de Devengo en el reconocimiento de los recursos recibidos por RTVC de conformidad con el artículo 21 de la Ley 14 de 1991

Doctora
 NASLY TORRES BERNAL
 Coordinadora de contabilidad
 Radio Televisión Nacional de Colombia RTVC S.A.S.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034312 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:

“Dentro de los saldos por inconsistencias más representativos dentro de la consolidación de las operaciones recíprocas se encuentran las Transferencias del art. 21 de la Ley 14 de 1991, las cuales se generan por la diferencia en el momento de devengo y/o causación en que se efectúa el registro contable por las entidades.

(...)

De acuerdo con lo anterior algunas entidades registran la provisión de dicha obligación en la vigencia en la cual se genera la ejecución del gasto de publicidad y propaganda, pero RTVC realiza el registro del ingreso de la transferencia recibida en la vigencia en la que se expida la cuenta de cobro y/o se recibe el pago respectivamente, fecha en la cual se tiene conocimiento del derecho.

(...)

La diferencia generada en la consolidación obedece a los tiempos de devengo y/o causación de las entidades, por cuanto Positiva registra el gasto originado por concepto de las transferencias en la vigencia que le da origen al mismo, es decir el valor reportado por Positiva para el cierre de la vigencia 2022 es el valor que efectivamente Positiva transfirió a RTVC en la vigencia 2023 sobre el presupuesto ejecutado en la vigencia 2022, como se puede evidenciar en la siguiente imagen.

(...)

En el caso de RTVC el ingreso se reconoce en el momento de generación de la cuenta de cobro y/o la transferencia por la entidad aportante, es decir el valor reportado corresponde al valor causado por Positiva en la vigencia 2021 pero transferido a RTVC en la vigencia 2022.

(...)

Por lo anterior solicitamos respetuosamente la posibilidad que esta diferencia sea clasificada dentro de las diferencias: d) "Por el momento del devengo o causación": Esta clasificación de saldo por conciliar identifica la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades, y por tanto quede dentro de las diferencias permisibles y que no son objeto de requerimiento, teniendo en cuenta que las entidades están realizando sus registros conforme lo establece la norma y que dichos registros están siendo clasificados por la Contaduría General de la Nación en la consolidación como diferencias por inconsistencia en el registro, situación que genero hallazgo con incidencia administrativa y disciplinaria en la auditoría realizada por la Contraloría General de la Republica a RTVC, determinando que existe incertidumbre en las cifras presentadas en los estados financieros de RTVC".

CONSIDERACIONES

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

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en

forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Radio Televisión Nacional de Colombia RTVC S.A.S. (RTVC) debe 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.

Por consiguiente, RTVC dará cumplimiento al principio de Devengo y registrará el ingreso generado en virtud de la mencionada Ley, cuando ocurre el hecho económico previsto en la ley y no cuando se expide la cuenta de cobro o posteriormente se reciba la transferencia.

Para esto, es necesario que las diferentes entidades mantengan un adecuado flujo de información, a fin de que se registren oportunamente el derecho y el ingreso, de una parte, y la obligación y el gasto, de la otra parte.

En relación con modificar el mensaje de la regla de eliminación, se reiteran las respuestas proporcionadas por la Subcontaduría de Consolidación de la Información en los oficios 20231300009461 del 13 de abril y 20231300015051 del 01 de junio de 2023, en los cuales se establece que "para todos los casos, las entidades como responsables del proceso contable deben adelantar gestiones administrativas necesarias por cada operación catalogable como recíproca que le permitan soportar sus actuaciones ante auditorías tanto de carácter interno como externo".

En consideración a lo anterior, no es viable realizar el cambio de la clasificación "Por inconsistencia en reporte y registros contables" a "Por el momento del devengo o causación" dado que la regla 44 Subvenciones y otras transferencias, presenta a nivel consolidado saldos por conciliar por un total \$4.725.300.570.266,55 con corte a junio de 2023, donde la participación de RTVC sobre estos saldos equivale al 0,4% y al cambiar la clasificación del saldo por conciliar impactaría en la gestión por parte de la CGN.

CONCEPTO No. 20231100026581 DEL 08-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los embargos realizados por la entidad en virtud de procesos de responsabilidad fiscal y del procedimiento administrativo de cobro coactivo

Doctora
 DIANA JANNETH PINEDA GUTIÉRREZ
 Contadora (E)
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010035502 del 01 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente solicito de su colaboración, en el sentido de emitir su concepto respecto al siguiente interrogante:

¿Para realizar la reclasificación de la cuenta por cobrar debe hacerse a una cuenta de orden, entendiendo que estos dineros son provenientes de un proceso de responsabilidad fiscal por lo cual estos dineros no hacen parte del activo de la entidad?

¿Cómo es la forma de depurar estas cuentas, bajo qué procedimiento contable se hace?

¿Cuál es la forma de contabilizar los embargos judiciales efectuados por un ente de control (Contralorías Municipales) en el trámite de procesos de responsabilidad fiscal o en procesos de cobro coactivo?

Antecedentes

Mediante Auditoría realizada por la Auditoría General de la República a la entidad, se deja hallazgo administrativo de la siguiente manera:

Hallazgo administrativo nro. 4, por incertidumbre en el saldo de la cuenta 13849001 'otras cuentas por cobrar'.

La contraloría presenta dentro de sus estados financieros el saldo en la cuenta 13849001 'otras cuentas por cobrar' por un valor al finalizar la vigencia 2022 de \$31.667.706 con incertidumbre por no conocer los conceptos específicos que lo componen. Este saldo fue dejado en el catálogo de cuentas en el proceso de conversión de los estados financieros a las NICSP y no se ha sometido al proceso de depuración contable.

Estos registros son contrarios a lo establecido en el nuevo marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera en su numeral 6.1.1 en lo relativo a la definición de activo de la entidad en lo correspondiente a las cuentas por cobrar. Lo anterior por falta de control en la aplicación de la normatividad contable para la depuración y relación de la información contable, ocasionando sobreestimación del valor del activo en las cuentas por cobrar de la Contraloría Municipal de Armenia.

En lo relacionado con la parte incertidumbre de la cuenta se les explicó en su momento a la AGR que en la cuenta 13849001 es llevada mediante Revelación número 7 en el momento de convergencia año 2017-2018 los profesionales que realizaron el ESFA deciden crear esta cuenta con un saldo de \$31.667.706 por concepto de reclasificación el cual proviene de proceso fiscal número 008 de 2007 cobro coactivo/medida cautelar embargo”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe

tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, lo que implica la capacidad de la entidad de usar el recurso o definir el uso que un tercero debe darle a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

De acuerdo con lo anterior, los recursos embargados a terceros por la Contraloría Municipal de Armenia mientras esta adelanta procesos de cobro coactivo o procesos de responsabilidad fiscal no cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos, dado que la entidad no ostenta el control sobre los mismos. En este sentido, dichos recursos no deberán ser objeto de reconocimiento como activos hasta tanto finalice el procedimiento administrativo de cobro coactivo o el proceso de responsabilidad fiscal y la entidad pueda disponer de estos.

En este sentido, para efectos de control, la Contraloría Municipal de Armenia podrá registrar los recursos que embargue a terceros en el transcurso de los procesos referidos en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

De esta manera, si al finalizar el proceso administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar una cuenta por cobrar a favor de la Contraloría Municipal de Armenia, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que reciba la Contraloría por el pago de su acreencia, y adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

Ahora bien, al finalizar el proceso administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar una cuenta por cobrar a favor de otra entidad, o si tratándose de un proceso de responsabilidad fiscal se emite un fallo con responsabilidad fiscal y los recursos embargados deben ser transferidos a la tesorería de la entidad que sufrió el daño o a una tesorería centralizada, este hecho se reconocerá con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros a la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

Una vez la Contraloría realice la transferencia de los recursos a la tesorería respectiva, debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros a la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así las cosas, el hecho de haber reconocido como una cuenta por cobrar los recursos que fueron embargados a terceros en el transcurso de un proceso de responsabilidad fiscal corresponde a un error contable que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para lo cual, la Contraloría debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20231120026601 DEL 08-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de activos intangibles

Doctor
 ÁLVARO DE FÁTIMA GÓMEZ TRUJILLO
 Director administrativo y financiero
 Superintendencia de notariado y registro
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028132 del 13 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 con el desarrollo operacional de la Superintendencia de Notariado y Registro, agradecemos su colaboración con la siguiente consulta:

La Superintendencia de Notariado y Registro en años anteriores celebró varios convenios de recaudo con una entidad financiera, en los cuales la SNR se comprometía en mantener unos importes de efectivo en las cuentas bancarias de la entidad financiera a cambio del soporte y desarrollo de softwares en la operación de recaudo y otros (es importante aclarar que en los convenios no se logra identificar explícitamente, ni fiablemente que parte del convenio o de la reciprocidad correspondía a cada servicio o producto brindado por el banco).

Los convenios han venido finalizando y se ha venido realizando la transferencia de los derechos patrimoniales sobre estos bienes, donde se logra identificar la transferencia de control, así como de los riesgos y beneficios significativos de estos desarrollos, por lo cual se procede a reconocer estos elementos en los estados financieros, y se requirió a la entidad financiera para que determine la valoración de estos desarrollos, a lo cual se recibió como respuesta en reiteradas ocasiones que: “Los costos de los desarrollos hacen parte de un monto global de reciprocidad, en el cual se incluían los servicios y productos brindados por el banco para la ejecución y debido desarrollo de la relación contractual”, sin lograr una respuesta efectiva para lograr una medición fiable de estos elementos por parte del banco.

En virtud de lo anterior y los hallazgos por parte de la Contraloría General de la República para el cierre de la vigencia 2022, solicitamos su colaboración para elaborar un concepto donde se evalué el tratamiento para el adecuado reconocimiento y medición de estos activos intangibles en los estados financieros, teniendo en cuenta que:

- En el convenio de recaudo no se logra identificar explícitamente, ni fiablemente que parte de la reciprocidad corresponde a cada servicio o producto brindado por el banco.
- El banco no suministró a la SNR la valoración, ni los costos asumidos en los desarrollos realizados, aduciendo que estos corresponden a un monto global y que no es fiable su desagregación.
- Al ser un desarrollo tan particular para la entidad no existe un mercado activo donde se logre valorar estos intangibles.
- Evaluar el registro contable, si se debe reconocer al resultado del ejercicio actual o corrección de errores de periodos anteriores, toda vez que algunas sesiones de derechos patrimoniales se realizaron en la vigencia anterior, pero no fueron registradas en los estados financieros ya que no presentaron una medición fiable de estos elementos tras realizar los esfuerzos posibles para la valoración de estos bienes, y acorde con los lineamientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno "Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente".

Con el fin de ampliar la información, el 28 de julio de 2023 se contactó vía telefónica a uno de los colaboradores del departamento de contabilidad de la Superintendencia de Notariado y Registro, doctor Juan Andrés Escobar Rincón, quien explicó que los contratos celebrados con las entidades financieras son para el manejo, expedición y pago de certificados que genera la superintendencia a sus usuarios. Con algunas entidades financieras, se pactó el pago de una comisión por parte de la superintendencia a dicha entidad, a cambio de que esta efectúe los desarrollos correspondientes a la plataforma mediante la cual, los usuarios gestionarán y pagarán los certificados que solicitan. Con otras entidades financieras, se pactó la prestación del mismo servicio hacia la superintendencia a cambio de permitir mantener dinero en las cuentas bancarias por un tiempo determinado, con el fin que la entidad financiera pueda gestionar dichos recursos.

De estas dos modalidades, se derivan los desarrollos que hacen las entidades financieras y de las cuales manifiestan que, en la medida que van terminando los contratos, se hará cesión de los derechos patrimoniales o legales del uso de dichas plataformas a la superintendencia.

La superintendencia ha solicitado a las entidades financieras los valores asociados a los desarrollos efectuados, para determinar de manera fiable, los valores por los cuales

podría reconocer como activos intangibles dichos desarrollos. Sin embargo, las entidades financieras han manifestado que los valores que constituyen dichos desarrollos, hacen parte de un monto global del contrato y no puede determinarse.

Derivado de lo anterior, la superintendencia no ha registrado los desarrollos como activos intangibles, ante la imposibilidad de obtener por parte de las entidades financieras el valor de dichos desarrollos, por lo tanto, consideran que ante la ausencia de un valor fiable no hay forma de reconocer en la información financiera de la entidad los desarrollos de las plataformas como activos intangibles.

Por otra parte, mencionan que tienen la duda con respecto a si la superintendencia tendría que reconocer un error de periodos anteriores por no haber podido reconocer en dicho periodo el hecho económico. Ello si en la actualidad las entidades financieras lograrán determinar de manera fiable el valor del desarrollo para poder reconocerlo como activo intangible, pero los derechos patrimoniales o de uso se cedieron en periodos anteriores.

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:

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

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

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

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

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

(...)

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

(...)

15.2. Medición inicial

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

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

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

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual establece la medición fiable como uno de los criterios de reconocimiento de todo hecho económico. Esta consiste en realizar una valoración monetaria de manera razonable sobre el hecho económico en cuestión. Por lo tanto, cuando un hecho económico no puede ser medido fiablemente, no será objeto de reconocimiento, aun cuando se cumplan los demás criterios.

Por anterior, como la entidad no tiene una medición fiable para el reconocimiento de los softwares desarrollados por las entidades financieras, debido a que los costos de los desarrollos hacen parte de un monto global de reciprocidad, en el cual se incluían los servicios y productos brindados por el banco para la ejecución y debido desarrollo de la relación contractual, no podrán reconocer estos desarrollos como activos intangibles.

No obstante, la entidad deberá evaluar las obligaciones contractuales derivadas del contrato con la entidad financiera, para establecer si existe la obligación de crear o dar un activo intangible y el modelo financiero con el cual se determinará el valor final de dichos activos intangibles; en ausencia de esto, la entidad no deberá reconocer activos intangibles de los cuales no pueda estimar de manera fiable su costo.

CONCEPTO No. 20231100026621 DEL 11-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento de los útiles de oficina adquiridos para la gestión del Departamento.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Subdirección de Contaduría
Gobernación del Valle del Cauca
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010035422 del 1 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 el Departamento del Valle del Cauca la gestión de compras de útiles de oficina, está descentralizada en cada Secretaría, Departamento Administrativo y Oficina, quienes están encargadas no solo de adquirir los elementos, sino también de distribuirlos a las diferentes áreas para su consumo final.

Es importante aclarar que los útiles de oficina corresponden a resmas de papel, cosedoras, grapas, perforadora legajadores, ganchos para legar, cajas de archivo, carpeta, lapiceros, borradores, sacapuntas, lápiz, clip metálico, tóneres para impresora, mouse pad, resaltadores, entre otros.

En la actualidad esta operación se reconoce directamente como un gasto; sin embargo, por corresponder a elementos de consumo de todas las áreas y con una alta rotación, se hace necesario establecer un procedimiento adecuado, de manera que se logre controlar las cantidades de entradas y salidas y se reconozca contablemente el gasto cuando efectivamente ocurre, a cargo de los diferentes centros de costos.

Por lo anterior y en aras de reconocer estas operaciones económicas de manera correcta en los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca y brindar la directriz a la dependencia responsable de administrar los útiles de oficina, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar lo siguiente:

1. ¿Los inventarios de útiles de oficina se debe reconocer contablemente en la cuenta 1514 Materiales y Suministros?

2. ¿Cuál es la dinámica contable aplicable en las operaciones de compra de útiles de oficina para ser consumidos dentro del cumplimiento de la gestión del Departamento del Valle del Cauca?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizadas conforme lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

(...)

6.1.5 Gastos

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

6.1.6. Costos

78. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

79. Los costos contribuyen a la generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

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 I. ACTIVOS

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de

la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, un activo se reconoce cuando corresponde a un recurso controlado por la entidad, como resultado de un evento futuro y del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. En este sentido, cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados, sin que ello no quiera decir que la adquisición de estos elementos no sea necesario para el cumplimiento de los objetivos de la entidad, sino que el consumo o uso del mismo no amerita el reconocimiento del activo.

Aunado a lo anterior, son inventarios aquellos activos adquiridos, que se encuentren en proceso de transformación y producidos, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Por lo anterior, al tratarse de útiles de oficina, como lo menciona en su consulta, es preciso señalar que el potencial de servicio de estos es insuficiente para que se reconozcan como activos, así mismo, dado que son utilizados para actividades meramente administrativas, no corresponde a su reconocimiento como inventarios en tanto no se espera venderse a precios de mercado o de no mercado, distribuirse en forma gratuita o, transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o venta de servicios, por lo cual, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo en el cual son adquiridos, en la subcuenta 511114-Materiales y suministros de la cuenta 5111-GENERALES.

Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que deba implementar la entidad a estos bienes sobre su consumo y posesión.

CONCEPTO No. 20231120026641 DEL 29-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los hechos económicos que surgen de los recursos administrados a través de patrimonio autónomo constituido en virtud de una disposición legal y estar a cargo de una entidad pública.

Doctor
CARLOS FREDY CARMONA RAMIREZ
Secretario general
Agencia Nacional de Seguridad Vial
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028202 del 13 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 con el proceso que ha venido adelantando la Agencia Nacional de Seguridad Vial con el fin de determinar el adecuado registro de las operaciones desarrolladas a través del patrimonio autónomo constituido, así como las mesas de trabajo realizadas con la Contaduría en meses pasados y la reunión interna en la Subcontaduría de Centralización se requiere obtener una respuesta integral para el reconocimiento de los hechos económicos tratados, tanto para la Agencia como para el Patrimonio Autónomo.

A continuación, se relacionan los siguientes aspectos relevantes para el desarrollo de las actividades de la entidad:

* La Agencia Nacional de Seguridad Vial (ANSV) fue creada mediante la Ley 1702 de 2013 y en donde se crea el Fondo Nacional de Seguridad Vial.

‘El Artículo 7° de la Ley 1702, Crea el Fondo Nacional de Seguridad Vial como una cuenta especial de la Nación Agencia Nacional de Seguridad Vial, sin personería jurídica, ni estructura administrativa, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística para financiar el funcionamiento e inversión de la Agencia Nacional de

Seguridad Vial, el cual sustituye al Fondo de Prevención Vial creado por el artículo 244 de la Ley 100 de 1993, cuya liquidación se ordena con arreglo a la presente ley.

(...)

Parágrafo. Los recursos del Fondo Nacional de Seguridad Vial serán administrados por una Fiduciaria; con quien la Agencia Nacional de Seguridad Vial suscribirá el contrato respectivo.

El patrimonio autónomo que se constituya ejecutará los recursos atendiendo única y exclusivamente a la finalidad y funciones asignadas a la Agencia Nacional de Seguridad Vial que operara en materia contractual bajo normas y reglas del Derecho privado observando en todos los principios contenidos en los artículos 209 y 267 de la Constitución Nacional.’

* La ANSV suscribió el contrato de fiducia mercantil No. 076 de 2022 con la SOCIEDAD FIDUCIARIA DE DESARROLLO AGROPECUARIO S.A. cuyo objeto es suscribir un contrato de fiducia mercantil mediante el cual se constituya un patrimonio autónomo en el que se administren los recursos del Fondo Nacional de Seguridad Vial, cuenta especial creada en virtud del artículo 7º de la Ley 1702 de 2013 para financiar el funcionamiento e inversión de la Agencia Nacional de Seguridad Vial.

* Dentro de las obligaciones específicas de la sociedad fiduciaria relacionadas con la contabilidad de recursos, se encuentra que el Patrimonio Autónomo debe solicitar código de consolidación contable ante la Contaduría General de la Nación de acuerdo con la resolución 156 de mayo de 2018, para lo cual la CGN le asignó al Patrimonio Autónomo Fondo de Seguridad Vial el código 923273485.

* Dentro de las obligaciones específicas de la sociedad fiduciaria se encuentra, celebrar en su condición de vocera del patrimonio autónomo, la totalidad de contratos y/o convenios requeridos por el Fideicomitente, para ejecutar su presupuesto de inversión, con las personas naturales y jurídicas que este le indique, en las condiciones generales previamente definidas por el comité fiduciario y en los tiempos y procedimientos establecidos en el Manual Operativo.

* De acuerdo con el contrato de fiducia mercantil celebrado en el mes de diciembre de 2022 el manejo de los recursos de la Agencia se realiza a través de dos mecanismos, el primero exclusivamente como pagador para las obligaciones que estén amparadas con recursos de funcionamiento las cuales son gestionadas en la Agencia a través del sistema de información SIIF Nación afectando todo el ciclo presupuestal y bajo Ley 80 de contratación pública; y el segundo, de acuerdo con el parágrafo del artículo 7 de la Ley 1702 el patrimonio autónomo se registrará bajo derecho privado por lo cual todos los recursos de inversión el patrimonio autónomo tiene el control de su ejecución.

* Con el fin de cumplir la misionalidad de la entidad, el Patrimonio Autónomo realiza los procesos de selección instruidos por la Agencia de acuerdo con el manual de contratación aprobado.

* El presupuesto de la Agencia está financiado por sus fuentes de ingresos las cuales son: 3% de las primas de seguros SOAT, Tasas a los organismos de Apoyo y excedentes financieros. Recursos que son recaudados por el Patrimonio Autónomo. El presupuesto de Funcionamiento se respalda con recursos SOAT y el presupuesto de inversión con las tres fuentes.

* Contablemente la Agencia realiza registros de la siguiente manera: recursos de funcionamiento en la cuenta contable 190803 y recursos de inversión en la cuenta contable 192603; sin embargo, para el año 2023 debido a que, por decisión de la administración los recursos administrados por la Fiduciaria se manejarían en fondos de inversión colectiva, contablemente el registro se está realizando en la cuenta 122218. Los gastos de la Agencia (funcionamiento) se registran por el tercero con el cual se suscribió el contrato y los gastos generados en el patrimonio Autónomo (inversión) son registrados con el NIT de este, para el año 2023.

* La Agencia ha registrado contablemente sus ingresos con el tercero de quien hace la transferencia en este caso, las compañías de seguros para el caso de SOAT y los aliados recaudadores para el caso de TASAS OAT a partir de la información que es reportada mensualmente por la Fiduciaria, afectando la cuenta de ingreso respectivo (contribuciones o tasas) contra la cuenta por cobrar.

Por lo anterior, solicitamos emitir concepto sobre el procedimiento de registro de las operaciones que realiza la entidad tanto para funcionamiento como para inversión, así como las operaciones del patrimonio autónomo administrado por la Fiduciaria Agraria, de acuerdo con las características definidas en la Ley de creación de la Agencia y el contrato de fiducia mercantil 076 de 2022 (...)"

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:

"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” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

(...)

1.1.1. Fiducia de inversión

La fiducia de inversión se puede constituir con destinación específica o a través de fondos de inversión colectiva.

1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica

La fiducia de inversión con destinación específica tiene como propósito la inversión o colocación de sumas de dinero con la finalidad de generar rentabilidad, de acuerdo con las instrucciones impartidas por la entidad que controla los recursos.

(...)

1.1.1.2. Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva

El fondo de inversión colectiva es un mecanismo de captación de efectivo, integrado por el aporte de un número plural de personas determinables una vez el fondo de inversión colectiva entre en operación. Los recursos son gestionados con el propósito de obtener resultados económicos colectivos y la entidad participa de ellos en proporción a sus aportes.

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad

no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

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

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta

190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención al principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual, el cual indica que los hechos económicos se reconocen de acuerdo con su esencia económica y que por ello esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que les da origen, la Agencia Nacional de Seguridad Vial como entidad sujeta a lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno deberá integrar a su información financiera los hechos económicos del Fondo Nacional de Seguridad Vial. Para ello deberá dar aplicación, en la contabilidad del Fondo, al Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración el Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen por la entrega y recaudo de los recursos por parte del patrimonio autónomo; el cual, al ser constituido en virtud de una disposición legal y estar a cargo de una entidad pública, se considera como una entidad contable pública independiente que aplica el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le ha sido asignado por la CGN.

En este caso, la ANSV no puede reconocer en la contabilidad del Fondo la fiducia creada, bajo las opciones dadas en el numeral 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública del Procedimiento, por cuanto la finalidad de los recursos entregados no es la de generar rentabilidad o resultados económicos colectivos, sino la administración de los recursos que le corresponden al Fondo Nacional de Seguridad Vial. Así mismo, al ser el patrimonio autónomo una entidad contable independiente, con código CHIP 923273485, no le corresponde aplicar el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento.

Por lo tanto, para el reconocimiento contable de los recursos y hechos económicos del Fondo, la ANSV deberá atender en la contabilidad del Fondo los lineamientos del numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del procedimiento, el cual es el siguiente:

- Entrega de los recursos al patrimonio autónomo

La ANSV en la contabilidad del Fondo reconocerá en el momento en que los dineros sean recibidos por el patrimonio autónomo un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, cuando correspondan a recursos recibidos de la Nación. Cuando los recursos provengan de cobros realizados a terceros se reconocerá un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, para lo cual debió registrar en la contabilidad del Fondo la cuenta por cobrar y el ingreso respectivo.

Cabe aclarar que los recursos entregados en administración al patrimonio autónomo se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que el patrimonio invierta dichos recursos en fondos de inversión colectiva o cualquier otro mecanismo aprobado por el fideicomitente o el comité fiduciario.

Por su parte, el patrimonio autónomo 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.

- Ejecución y pagos de los recursos entregados al patrimonio autónomo

Con base en la información sobre la gestión realizada de los recursos que efectúe el patrimonio, la ANSV en la contabilidad del Fondo debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo generado, el gasto incurrido o el pasivo cancelado y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Para el caso de activos generados, la ANSV aplicará la norma que corresponda a la naturaleza del activo para su tratamiento contable en la contabilidad del Fondo.

Por su parte, el patrimonio autónomo 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.

- Reembolso de recursos al Fondo al finalizar el contrato con el patrimonio autónomo

Al finalizar el contrato, cuando el patrimonio autónomo efectúe la devolución de los recursos que aún tenía bajo su administración, la ANSV en la contabilidad del Fondo registrará este hecho debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el patrimonio autónomo 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.

- Rendimientos financieros de los recursos entregados al patrimonio autónomo

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se reconocerán conforme al numeral 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración del Procedimiento, para lo cual, la ANSV en la contabilidad del Fondo debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por su parte, el patrimonio autónomo 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.

- Comisiones pagadas al patrimonio autónomo

La ANSV en la contabilidad del Fondo registrará las comisiones cobradas por la sociedad fiduciaria debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Cuando se efectúe el pago de estas, se debitará la 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la sociedad fiduciaria debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Al efectuarse el pago, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20231100026661 DEL 12-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Porcentaje de asignación a los mantenimientos correctivos en equipos de comunicación

Señor
EDGAR ORDUÑA BALAGUERA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034962 del 28 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 solicita:

“(…) suministrar concepto si actualmente existe, respecto a costo en % posible de asignación para el mantenimiento correctivo de un bien estatal, (radio de comunicaciones) respecto a su valor contable actual o su valor comercial”.

Mediante llamada telefónica realizada al consultante el 4 de agosto de 2023, efectúa la siguiente aclaración: la entidad Secretaría Distrital de Seguridad, Convivencia y Justicia que corresponde a una entidad de gobierno dispone de equipos de comunicación. La consulta precisa sobre si existe un porcentaje que puede considerarse para realizar el mantenimiento correctivo a estos equipos de comunicación.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno actualizado con la Resolución 211 de 2021:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

”10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que para la preparación de la información financiera de propósito general los hechos económicos deben ser reconocidos atendiendo a la esencia económica del hecho. En consecuencia, no existe en la normativa contable un porcentaje específico que deba destinarse a los mantenimientos de activos ya que los reconocimientos deben basarse en la naturaleza económica de los estos.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que el mantenimiento de un activo tiene como objetivo conservar su capacidad de uso normal, y, en consecuencia, las erogaciones relacionadas con el mantenimiento deben ser reconocidas contablemente como gastos.

CONCEPTO No. 20231100026681 DEL 12-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Inversiones en controladas Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Hechos ocurridos después del periodo contable Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento para la evaluación del control interno
	SUBTEMA	Medición posterior de derechos fiduciarios. Periodo de ajustes para la medición posterior del método de participación patrimonial. Reconocimiento contable de los intereses de mora.

Mayor General (RA)
LEONARDO PINTO MORALES
Director general
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034982 del 28 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 Contraloría General de la República - CGR en el primer semestre del presente año realizó una auditoría financiera de la vigencia 2022 a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares – CREMIL.

Respecto del informe de la CGR, a continuación, describimos los antecedentes y hechos que dan lugar a las siguientes consultas:

CONSULTA No. 1

Antecedentes:

1. La Caja de Retiro de las Fuerzas Militares mediante escritura pública transfirió a título de venta a favor de Helm Fiduciaria S.A (Actualmente Fiduciaria ITAU), el derecho de dominio y posesión de 14 predios, los cuales estarán destinados al desarrollo del Proyecto América Centro de Negocios, previo englobe con los demás inmuebles que hacen parte del plan parcial de renovación urbana.

2. En contraprestación CREMIL recibirá la transferencia jurídica a título de restitución de beneficio fiduciario una de las torres resultantes del proyecto representados en 16.819,49 m2 de oficinas y 289 estacionamientos.

(...)

4. En la escritura pública se establece que la Aldea Proyectos S.A en calidad de Fideicomitente del Fideicomiso de Administración Inmobiliaria América Centro de Negocios se obliga a hacer entrega de los bienes inmuebles antes citados en un plazo aproximado de 48 meses a partir de la firma de dicha escritura. Plazo que se venció el 06 de agosto de 2019.

(...)

6. Es de aclarar que en el informe de rendición de cuentas de la Fiduciaria ITAU a 31 de diciembre de 2022, se establece el valor del avalúo de 6 manzanas; toda vez que los lotes de Cremil fueron englobados junto con los demás predios que hacen parte del proyecto.

7. En la auditoria financiera realizada por la Contraloría General a la vigencia 2022, determina:

(...)

Se tomó el valor de metro cuadrado expresado por la Fiduciaria en la Rendición de Cuentas del Fideicomiso de Administración Inmobiliaria América Centro de Negocios del periodo comprendido entre el 1 al 31 de diciembre de 2022, que corresponde a TREINTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS CUARENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$37.269.544.00) (pág. 11 informe de rendición de cuentas Fideicomiso de Administración Inmobiliaria América Centro de Negocios); el que se multiplicó por la cantidad de metros cuadrados entregados por CREMIL, como se observa en la siguiente tabla:

(...)

El valor del metro cuadrado corresponde a la actualización del valor de los terrenos más reciente, contenida en el informe de rendición de cuentas del 31 de diciembre de 2022, emitido por la Fiduciaria, que corresponde al avalúo realizado por la firma E.S.C. INGENIEROS LTDA, el 30 de octubre de 2017, actualizado por la misma firma, a través de documento de fecha 27 de junio de 2019.

(...)

En consecuencia, la cuenta 192603 "Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo" registra una subestimación de \$318.393.757.115, que incide directamente en el resultado de los estados financieros de la Entidad al cierre de la vigencia.

(...)

Hechos:

1. La CREMIL en la vigencia 2015 con base en la escritura pública de compraventa registro en la cuenta 192603 Derechos en Fideicomiso -Fiducia Mercantil Patrimonio Autónomo el valor de la fiducia constituida por la negociación del proyecto pedregal por \$225.250.000.000.00 y desde entonces no se ha realizado modificación de dicho valor teniendo en cuenta que no se han recibido los bienes acordados en la negociación, para proceder a realizar avalúos de los mismos y posteriormente hacer los registros contables correspondientes.

Lo anterior, de acuerdo con lo establecido en las políticas contables, así: (...)

De acuerdo con lo anterior, se hacen las siguientes consultas:

a. ¿Es correcto realizar la actualización del valor de la fiducia en la contabilidad de Cremil teniendo en cuenta el valor del avalúo realizado por la Fiduciaria ITAU, sin que a la fecha se hayan recibido los bienes inmuebles (Torre 2 y parqueaderos) acordados en la negociación del proyecto?

b. ¿Cuál sería el documento idóneo para el registro de un mayor o menor valor de los derechos fiduciarios, teniendo en cuenta que a la luz del contrato con la Fiduciaria ITAU, CREMIL figura como beneficiario?

CONSULTA No. 2

(...)

Hechos:

De acuerdo con los antecedentes, CREMIL hizo el reconocimiento de dicha participación con corte 31 de diciembre en el cierre del mes de febrero de 2023, teniendo en cuenta que se recibieron los estados financieros dictaminados de la SHT hasta el 23 de marzo de 2023.

Lo anterior, de acuerdo a lo establecido en el manual de políticas contables en el numeral 7º política inversiones en controladas (...).

Cabe aclarar que esta situación se presenta cada mes, ya que la SHT remite sus estados financieros a CREMIL posteriormente al cierre contable mensual y por ende CREMIL

realiza la actualización de la participación patrimonial en el cierre del mes en el que recibe los estados financieros de la SHT.

Para este caso, la consulta es la siguiente:

a. ¿CREMIL debe dar cumplimiento a lo estipulado en sus políticas contables y registrar la actualización de la participación patrimonial a más tardar tres meses siguientes al periodo de corte de la información financiera?

b. CREMIL puede con los estados financieros preliminares de la SHT realizar el registro y posteriormente realizar el ajuste en el periodo que se alleguen los estados financieros definitivos y firmados por parte de la SHT?. Esto tanto para los cierres contables mensuales como para el cierre de cada vigencia a corte 31 de diciembre.

CONSULTA No.3

(...)

Hechos:

CREMIL, ha dado aplicación a la normatividad vigente, conforme al artículo 7 del Decreto Reglamentario 4473 de 2006, por el cual se reglamentó la Ley 1066 de 2006, que señaló:

‘Artículo 7º. Determinación de la tasa de interés. Las obligaciones diferentes a impuestos, tasas y contribuciones fiscales y parafiscales continuarán aplicando las tasas de interés especiales previstas en el ordenamiento nacional. (Subrayado fuera de texto)

Teniendo en cuenta lo anterior, y tal como lo manifestó la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en concepto 732 del 03 de octubre de 1995, la tasa de interés para las obligaciones diferentes a las tributarias, es decir, de carácter no tributario o especial, y confirmando lo dispuesto en el artículo 7 del decreto reglamentario 4473 de 2006, la tasa de interés para dichas obligaciones se mantuvo con el régimen especial del ordenamiento nacional, conforme a lo señalado en el artículo 9 de la Ley 68 de 1923 que dispuso:

‘Los créditos a favor del Tesoro devengan intereses a la rata del doce por ciento (12 por 100) anual, desde el día en que se hagan exigibles hasta aquel en que se verifique el pago.’ (Subrayado fuera de texto)

La Caja de Retiro de las Fuerzas Militares una vez se adelantan los correspondientes tramites de cobro coactivo, la inclusión y una vez se verifica el pago total del capital, se procede a liquidar los intereses moratorios desde la fecha de constitución hasta tanto se refleja el pago de la cuenta contable por cobrar 13841006 correspondiente al valor del capital, causando la operación del registro contable por el valor liquidado, mediante el cual se ordena a través de la correspondiente medida cautelar el descuento o embargo tendiente a recuperar los recursos por concepto de intereses moratorios.

Por otro lado, solamente en los acuerdos de pago se realizan los registros contables de los intereses causados a la fecha de suscripción de este, desde el momento mismo en que se formaliza, lo anterior atendiendo a lo señalado en el artículo 841 del Estatuto Tributario, que dispone la suspensión del proceso por acuerdo de pago, se observa que frente a los otros dos escenarios, (liquidación del crédito o pago de los dineros contenidos en la Resolución base de ejecución) no se registra la totalidad de la deuda que incluye capital e intereses, lo anterior teniendo en cuenta que no es sino hasta que se verifica el pago del capital, que se tiene certeza del periodo temporal sobre el que se liquidaran los intereses correspondientes.

No obstante, podría esta Entidad encontrarse realizando un procedimiento incorrecto, toda vez que, si bien no se tiene certeza del periodo a liquidar por concepto de intereses hasta tanto se realiza el pago del capital, no es menos cierto que tal causación es por ministerio de la Ley y en consecuencia tales recursos se adeudan a la Entidad y deben ser de obligatorio recaudo por ser dineros del Tesoro Público.

(...)

Así las cosas, bajo criterios jurídicos y contables, debe determinar esta Entidad si la practica realizada, como registrar contablemente los intereses adeudados hasta la celebración de acuerdo de pago, hasta la liquidación del crédito o hasta el pago de los dineros incorporados en el titulo base de ejecución por concepto de capital, es constitutiva o no de alguna de las conductas señaladas por el marco de responsabilidad fiscal, si tal hecho podría ser generador de menoscabo del patrimonio del Estado, o que conducta podría configurarse por no haberse registrado los intereses moratorios sobre las obligaciones que no se han pagado en su totalidad por concepto de capital.

(...)

En ese entendido, resulta incierto o confuso para esta Entidad, como determinar el registro contable del monto adeudado por intereses sin que se haya efectuado el pago de la obligación por concepto de capital en su totalidad, tal como se ha entendido por esta Caja respecto a la aplicación del artículo 9 de la Ley 68 de 1923 y en consecuencia resulta necesario aclarar cuales son los criterios para incorporar contablemente tales recursos.

(...)

Conforme a lo anterior se requiere el concepto sobre 6 interrogantes:

- a. ¿Es correcto desde el punto de vista contable, realizar el registro de intereses moratorios en los procesos de jurisdicción coactiva, previo a tener certeza de la fecha de recaudo total del capital?
- b. ¿Registrar los intereses moratorios hasta el momento de verificación del pago de capital adeudado, es una práctica constitutiva de alguna conducta sancionable inmersa en el marco de la responsabilidad fiscal?

c. ¿Cuál es el procedimiento y/o operación contable correcta que se debe realizar para registrar los dineros adeudados a la Entidad por concepto de intereses moratorios, cuando la suma adeudada se aumenta progresivamente por el paso del tiempo y debe ser liquidada teniendo en cuenta los abonos realizados?

d. ¿Con que frecuencia debería CREMIL incorporar a sus estos financieros los dineros adeudados por concepto de intereses moratorios, teniendo en cuenta que la norma señala el 12% anual como tasa aplicable?

e. ¿Podría considerarse un menoscabó del patrimonio del Estado el no tasar o registrar los intereses desde la ejecutoria y/o exigibilidad del acto administrativo constitutivo de título base de recaudo?

f. ¿Qué prácticas contables recomienda la Contaduría General de la Nación a esta Entidad relacionadas a los intereses moratorios de sus obligaciones de carácter especial no tributario?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Habrà 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”.

Adicionalmente, 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 de la tercera inquietud, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, señala:

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

Respecto de la primera inquietud, el Contrato de fiducia mercantil inmobiliaria – Fideicomiso de administración inmobiliaria América Centro de Negocios, estipula en sus cláusulas:

“ARTÍCULO PRIMERO DEFINICIONES- Para los efectos de este contrato, las palabras o términos que a continuación se relacionan tendrán el significado que aquí se establece:

(...)

BENEFICIARIOS DEL ÁREA: Son aquellas personas naturales o jurídicas que se vincularon al contrato de encargo fiduciario de administración Torre Aldea del Proyecto América Centro de Negocios mediante la suscripción de contratos de cesión condicionada de beneficio de área, con el propósito de aportar recursos al Fideicomiso y recibir por parte del Fideicomitente determinadas unidades inmobiliarias de la Torre Aldea que forma parte del Proyecto, mediante la transferencia de las mismas a título de beneficio fiduciario en los términos establecidos en los respectivos contratos de vinculación. También serán aquellas personas naturales o jurídicas que se vinculen al presente FIDEICOMISO con el fin de aportar recursos para recibir unidades inmobiliarias de la TORRE ALDEA, con posterioridad al cumplimiento de las CONDICIONES DE GIRO.

BENEFICIARIOS: Son: (i) LA CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES CREMIL entidad que deriva sus condición de beneficiario por la enajenación a favor del FIDEICOMISO de 14 inmuebles de su propiedad por cuenta del FIDEICOMITENTE para el desarrollo del PROYECTO, recibiendo en su contraprestación la TORRE 2 de Oficinas y sus parqueaderos, (ii) Los BENEFICIARIOS DE ÁREA éstos exclusivamente para el cumplimiento de lo señalada en los CONTRATOS DE CESIÓN CONDICIONADA DE BENEFICIO DE ÁREA (iii) LOS FIDEICOMITENTES INVERSIONISTAS.

(...)

CREMIL: Significa la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares; establecimiento público del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, que se rige por las normas orgánicas del Decreto Ley 2342 de 1971, Decreto Ley 2002 de 1984, Ley 489 de 1998 y por las disposiciones de su estatuto interno (Acuerdo No. 008 de 31 de octubre de 2002), entidad que será BENEFICIARIA DE AREA del FIDEICOMISO de conformidad con los términos que sean establecidos en la ESCRITURA PUBLICA DE COMPRAVENTE CREMIL.

(...)

ESCRITURA DE COMPRAVENTA CREMIL: Es la escritura de compraventa que se suscribirá entre ALDEA, el FIDEICOMISO y CREMIL en donde se enajenarán lo inmuebles de CREMIL al FIDEICOMISO y se pactará que el pago del precio se hará mediante la transferencia de la TORRE 2 de Oficinas del Proyecto y sus parqueaderos en virtud del numeral 5° artículo 36 de la Ley 9 de 1989, el cual establece que las entidades públicas podrán enajenar sus inmuebles sin que medie licitación pública, entre otros, en los Proyectos de Renovación Urbana.

(...)

ARTÍCULO QUINTO OBJETO DEL CONTRATO- El contrato tiene como finalidad exclusiva, el desarrollo del PLAN PARCIAL DE RENOVACIÓN URBANA EL PEDREGAL, el cual constituye un proyecto de renovación urbana de utilidad pública enmarcado en el artículo 58 de la Ley 388 de 1997.

Para efectos del desarrollo de su objetivo exclusivo, el FIDEICOMISO debe:

(...)

2. Recibir y administrar los inmuebles que serán transferidos a título de venta por la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares los cuales serán manejados en una cuenta independiente del Fideicomiso y no podrán servir de garantía para ningún acreedor del Proyecto.

(...)

13. Transferir la TORRE 2 de Oficinas y los estacionamientos que serán entregados en contraprestación de los 14 INMUEBLES de CREMIL para el desarrollo del PROYECTO, a la CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES CREMIL.

(...)

En desarrollo de lo anterior:

(...)

5. La FIDUCIARIA contabilizará mensualmente las mejoras que se realicen a los BIENES FIDEICOMITIDOS de conformidad con el reporte del GERENTE Y PROMOTOR, con sustento en el soporte de INTERVENTOR del PROYECTO.

(...)

8. Una vez terminadas las obras del PROYECTO por parte de EL CONSTRUCTOR, y previamente incorporadas las mejoras al FIDEICOMISO, transferirá a la CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES CREMIL a título de venta o de beneficio fiduciario, el Edificio de oficinas TORRE 2 de Oficinas y sus estacionamientos.

(...)

ARTÍCULO SÉPTIMO FIDEICOMISO- Los BIENES FIDEICOMETIDOS formarán un solo patrimonio autónomo denominado FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION INMOBILIARIA AMÉRICA CENTRO DE NEGOCIOS, el cual estará afecto a la finalidad contemplada en el objeto establecido en este CONTRATO y que estará afecto a las instrucciones que imparta por escrito ALDEA dentro de los límites del mencionado objeto, y dichos BIENES FIDEICOMETIDOS se mantendrán separados del resto de los activos de la Fiduciaria y de los que pertenezcan a otros patrimonios autónomos. El FIDEICOMISO contará con un comportamiento independiente para los inmuebles enajenados al FIDEICOMISO por parte de CREMIL y no formará para de la garantía de los ACREEDORES del PROYECTO.

Los BIENES FIDEICOMETIDOS no formarán parte de la garantía general de los acreedores de la Fiduciaria ni de quien ostente la calidad de FIDEICOMITENTE, y sólo se destinarán al cumplimiento de las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida con este contrato, de conformidad con lo establecido en los artículos 1227, 1233 y 1238 del Código de Comercio" (Subrayado fuera de texto).

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

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

(...)

4.1. Características fundamentales

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

(...)

4.1.1.Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

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

(...)

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 211 de 2021, señalaban:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

(...)

5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

(...)

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

16. Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada se preparan para distintas fechas de corte, se realizarán los ajustes que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos,

pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

(...)

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 entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento

de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“1.2. Fiducia mercantil

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

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

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

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...), previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar (...).

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...), previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...). No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la

subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” (Subrayado fuera de texto).

El 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”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Consulta 1:

Preguntas a y b:

Con el fin de dar respuesta a las inquietudes es necesario tener en cuenta lo establecido en el Contrato de Fiducia Mercantil Inmobiliaria – Fideicomiso de administración inmobiliaria América Centro de Negocios, en especial lo señalado en: i) el artículo primero, que menciona que la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (CREMIL) será un beneficiario por la enajenación a favor del FIDEICOMISO de 14 inmuebles de su propiedad por cuenta del FIDEICOMITENTE para el desarrollo del PROYECTO, recibiendo

como contraprestación la TORRE 2 de Oficinas y sus parqueaderos, y que el precio de la compraventa está vinculado con la transferencia de la TORRE 2 de Oficinas y los estacionamientos cuando estos estén terminados; y ii) artículo quinto, el cual indica que la Fiduciaria contabilizará las mejoras que se realicen a los bienes fideicomitidos y que la transferencia de la TORRE 2 se realizará una vez las obras del proyecto sean terminadas.

Además, de lo anterior y en atención al Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, los derechos en fideicomiso que la entidad tenga se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria. En este sentido CREMIL con base en la documentación e información suministrada por parte de la administración del patrimonio autónomo "Fideicomiso de Administración América Centro de Negocios" deberá actualizar el valor de los derechos en fideicomiso. Valores que son actualizados de forma periódica por la fiduciaria hasta la fecha de entrega de la TORRE 2 de Oficinas del Proyecto y sus parqueaderos.

Consecuentemente, CREMIL registrará los mayores valores obtenidos respecto a 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. Por el contrario, CREMIL registrará los menores valores mediante un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Consulta 2:

Preguntas a y b:

La Norma de inversiones en controladas, establece como medición posterior el método de participación patrimonial, cuya aplicación indica que aumentará o disminuirá el valor en libros de la inversión para reconocer los aumentos o disminuciones que presente la entidad controlada en su respectivo patrimonio, así como los cambios que permitan reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses.

Por otra parte, la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable tiene como alcance todos los eventos, que sean favorables o desfavorables para la entidad, cuyo origen se encuentra entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

Por consiguiente, si CREMIL obtuvo información material y verificable que implicaba la medición posterior de la inversión en la Sociedad Hotelera Tequendama (SHT), con independencia de la fecha en la que se comunicara el dictamen expresado por el revisor fiscal sobre los estados financieros de la SHT, debió realizar el reconocimiento en el periodo donde tuvo origen el ajuste. Dicho ajuste pudo efectuarse entre el final del

periodo de reporte a 31 de diciembre y como plazo máximo la fecha de aprobación de los estados financieros de CREMIL.

Por lo que, si la información existía, pero no fue incluida en los estados financieros, se deberá reconocer como un error contable en el periodo actual y para ello deberá aumentar o disminuir el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y su contrapartida será la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en atención a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que define como error las omisiones o inexactitudes presentes en los estados financieros como resultado de un fallo al utilizar la información que estaba disponible para la preparación de los mismos.

Consulta 3:

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, CREMIL debe 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. En este sentido, y atendiendo a lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, el reconocimiento contable de estas debe efectuarse cuando la entidad adquiera un derecho en desarrollo de sus actividades, del cual se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

De conformidad con lo señalado 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.

Con base en lo anterior, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas a y c:

Atendiendo a lo señalado por el principio de Devengo, CREMIL deberá reconocer una cuenta por cobrar por los intereses de mora, cuando surja el derecho a percibir dichos valores y no cuando se perciba el pago del capital de la acreencia adeudada a la entidad. Lo anterior, por cuanto la liquidación de los intereses de mora se realiza desde la fecha en que el deudor debía efectuar el pago hasta la fecha de la liquidación de los mismos, y la entidad ostenta un derecho de percibirlos, del cual espera a futuro la entrada de un flujo financiero.

En este sentido, CREMIL reconocerá los intereses de mora mediante un débito en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480233-Otros intereses de mora de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Así mismo, la entidad reconocerá el aumento de valor de los intereses de mora para cada nueva liquidación mediante el asiento contable anteriormente descrito.

Ahora bien, cuando se efectúen abonos a los intereses de mora, se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Preguntas b y e:

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es competente para 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 cual, en atención a que estas preguntas refieren a un asunto sobre responsabilidad fiscal y administrativa, y no de carácter contable, esta entidad no es competente para pronunciarse al respecto.

Adicionalmente, no se realiza traslado de estos puntos a la Contraloría General de la República (CGR), por cuanto dicha entidad va a dar respuesta a las preguntas b y e, las cuales ya son de conocimiento de la CGR mediante solicitud que hiciera CREMIL a esa entidad, y de la que llegó por traslado a la CGN mediante radicado 20230010037312 del 15 de agosto de 2023.

Pregunta d:

CREMIL deberá reconocer contablemente los intereses de mora, aplicando la tasa periódica equivalente, como mínimo con el corte de presentación de los estados financieros de la entidad. No obstante, la entidad podrá calcular dichos intereses de mora convirtiendo la tasa anual al factor de cálculo mensual, trimestral o semestral. Lo anterior, de conformidad con las características fundamentales de relevancia y representación fiel para realizar el reconocimiento contable de sus hechos económicos,

por cuanto con ello se propende por alcanzar los objetivos de la información financiera de propósito general, que están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios.

Pregunta f:

La CGN recomienda a las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, tener en cuenta siempre las características fundamentales de relevancia y representación fiel para realizar el reconocimiento contable de sus hechos económicos, dentro de los cuales se incluyen los intereses de mora, por cuanto con ello se propende por alcanzar los objetivos de la información financiera de propósito general, que están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios.

Así las cosas, si el eje de las entidades al elaborar su información financiera se soporta en tales características, ello necesariamente se reflejará en que se cumpla con lo señalado el todo el Marco Normativo aplicable a la entidad para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de sus hechos económicos.

Es preciso señalar que las entidades deben contar con manuales de políticas contables acorde con el marco normativo que le sea aplicable, lo cual, tratándose de cuentas por cobrar que representan intereses de mora, se materializa en que en dichos manuales se establezcan políticas acordes con el Principio de Devengo, la definición de activo y la Norma de cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20231100026701 DEL 12-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los embargos realizados por la entidad en los procesos de responsabilidad fiscal y del procedimiento administrativo de cobro coactivo.

Doctora
DIANA JANNETH PINEDA GUTIÉRREZ
Contadora (E)
Contraloría Municipal de Armenia
Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010035522 del 01 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente solicito de su colaboración, en el sentido de emitir su concepto respecto al siguiente interrogante:

¿Para realizar la reclasificación de la cuenta por pagar debe hacerse a una cuenta de orden entendiendo que estos dineros son provenientes de un proceso de responsabilidad fiscal por lo cual estos dineros no hacen parte del pasivo de la entidad?

¿Cómo es la forma de depurar estas cuentas, bajo qué procedimiento contable se hace?

¿Cuál es la forma de contabilizar los embargos judiciales efectuados por un ente de control (Contralorías Municipales) en el trámite de procesos de responsabilidad fiscal o en procesos de cobro coactivo?

Antecedentes

Mediante Auditoría realizada por la Auditoría General de la República a la entidad, se deja hallazgo administrativo de la siguiente manera:

Hallazgo administrativo nro. 12, por incertidumbre en el saldo de la cuenta 24079003 'otros pasivos' y de la cuenta 24079004 'Otros recaudos a favor de terceros'.

La contraloría presenta dentro de sus estados financieros el saldo de la cuenta 24079003 'otros pasivos' con un saldo de \$76.149.797 y el saldo de la cuenta 24079004 'Otros recaudos a favor de terceros' con saldo de \$85.629.735 las cuales presentan incertidumbre por no conocer los conceptos y valores específicos que lo componen. Este saldo fue dejado en el catálogo de cuentas en el proceso de conversión de los estados financieros a las NICSP y no se ha sometido al proceso de depuración contable. Además, el saldo de esta cuenta incluye registros derivados de los procesos de responsabilidad fiscal que deben ser objeto de depuración contable de acuerdo con lo establecidos en el concepto CGN N° 20202000018821 del 15 de abril de 2020 de la Contaduría General de la Nación que establece el tratamiento contable de los fallos con responsabilidad fiscal de las contralorías. Estos registros son contrarios a lo establecido en el nuevo marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera en su numeral 6.1.2 en lo relativo a la definición de pasivo de la entidad en lo correspondiente a las cuentas por pagar.

Lo anterior por falta de control en la aplicación de la normatividad contable para la depuración y revelación de la información contable, ocasionando sobreestimación del valor del pasivo en las cuentas por pagar de la contraloría Municipal de Armenia.

En lo relacionado con la parte de incertidumbre de las cuentas se le explicó en su momento a la AGR que en las cuentas 24079003 y 24079004 es llevada mediante Revelación número 24 en el momento de convergencia año 2017-2018 los profesionales que realizaron el ESFA deciden crear estas cuentas con saldos por concepto de recalsificación (sic) el cual proviene de procesos fiscales de cobros coactivo/medida cautelar embargo. Además la cuenta 24079004 en su saldo contiene el valor de la contrapartida de la cuenta 13849001; lo que nos indican es que debe ser depurada esta cuenta de los estados financieros.

El hallazgo solo habla de las cuentas 24079003 y 24079004 pero dentro de los Estados Financieros de la entidad también se tienen las cuentas 24079001 y 24079002 las cuales provienen de procesos fiscales de cobro coactivo/medida cautelar embargo”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2 Pasivos

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

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

(...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los pasivos son obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con terceros y para su cancelación espera desprenderse de recursos que le generan potencial de servicio o beneficios económicos. Es por ello, que se reconocen como parte de los pasivos las cuentas por pagar, dado que estas representan las obligaciones que surgen con terceros por el desarrollo de las actividades propias de la entidad.

De acuerdo con lo anterior, los recursos embargados a terceros por la Contraloría Municipal de Armenia, mientras esta adelanta los procesos de cobro coactivo o procesos

de responsabilidad fiscal, no cumplen con los criterios para su reconocimiento en la información financiera de la entidad. Por lo que, dichos recursos no deberán ser objeto de reconocimiento hasta tanto finalice el procedimiento administrativo de cobro coactivo o el proceso de responsabilidad fiscal y la entidad sea receptora de los mismos, y mientras efectúa la entrega de los recursos a la entidad beneficiaria del proceso adelantado.

En este sentido, para efectos de control, la Contraloría Municipal de Armenia podrá registrar los recursos que embargue a terceros en el transcurso de los procesos referidos en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si al finalizar el proceso administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar una cuenta por cobrar a favor de otra entidad, o si tratándose de un proceso de responsabilidad fiscal se emite un fallo con responsabilidad fiscal y los recursos embargados deben ser transferidos a la tesorería de la entidad que sufrió el daño o a una tesorería centralizada, este hecho se reconocerá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros a la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

Una vez la Contraloría realice la transferencia de los recursos a la tesorería respectiva, debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros a la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En caso de que ocurra que al finalizar el proceso administrativo de cobro coactivo, los recursos embargados se utilizan para pagar una cuenta por cobrar a favor de la Contraloría Municipal de Armenia, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que reciba la Contraloría por el pago de su acreencia. Adicionalmente, se reversarán las cuentas de orden deudoras.

Por lo anterior, si la entidad no realizó el registro de los hechos económicos conforme a lo indicado anteriormente, 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 mediante un débito la subcuenta 240790- Otros recursos a favor de terceros a la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por los recursos allí registrados provenientes de procesos fiscales de cobro coactivo o de medida cautelar de embargo, como lo indica en su consulta, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Ahora bien, si la entidad ha reconocido como un pasivo en su información financiera, en las subcuentas mencionadas en su consulta, valores provenientes de procesos fiscales de cobro coactivo o de medida cautelar de embargo, le corresponde a la entidad evaluar la información relacionada a cada valor con la finalidad de definir si el hecho asociado en efecto representa un pasivo para la entidad y con ello realizar la reclasificación a la subcuenta y cuenta correspondiente, y en caso contrario, es decir, si el hecho ya no cumple los criterios de la definición de pasivo, deberá efectuar la baja en cuentas de los valores asociados al hecho, como efecto de la depuración de saldos.

CONCEPTO No. 20231100026781 DEL 12-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Baja en cuentas de una cuenta por cobrar. Corrección de errores. Soporte contable de la baja en cuentas de un activo.

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

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010035102 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:

“En el año 2012 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y FONADE (hoy Enterritorio) suscribieron el contrato interadministrativo 7.015-2012, cuya finalidad fue la “Construcción del Edificio Archivo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y restauración de las casas de Santa Bárbara”, para lo cual se constituyó una Gerencia del proyecto bajo la coordinación de FONADE.

En virtud de lo anterior, durante los años 2013 a 2017, el Ministerio giró a FONADE un valor (...) quedando pendiente por legalizar al corte del 31 de diciembre de 2022 de \$2.275.526.810,77.

El referido valor pendiente de legalizar se encuentra reflejado en la subcuenta 190514 – Bienes y servicios pagados por anticipado, (...).

(...)

El Ministerio y FONADE, (...), suscribieron el acta de liquidación de contrato con salvedades, debido a las diferencias irreconciliables de las partes que originan saldos pendientes de legalizar diferentes y así permitir que las partes accedan a la jurisdicción para resolver las diferencias.

De esta manera a inicio de la vigencia 2023 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público presentó una demanda en contra de Enterritorio ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la cual fue admitida en enero de 2023, y cuyas pretensiones ascienden a la suma de \$4.296.885.268,75, (...).

(...)

Así las cosas, y considerando que en los Estados Financieros del Ministerio de Hacienda se encuentra registrado en el activo la suma pendiente de legalizar por parte de Enterritorio por \$2.275.526.810,77 y, que al inicio de la vigencia 2023 fue aceptada la demanda en contra de Enterritorio (la cual fue registrada en las cuentas de orden deudoras contingentes, según lo definido por la Contaduría General de la Nación en el procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliación Extrajudiciales y Embargos Sobre Cuentas Bancarias) de manera respetuosa se solicita concepto acerca de la pertinencia o no de mantener reflejado en el activo el saldo pendiente legalizar, y en caso de que no sea pertinente cuál sería el soporte contable idóneo para registrar la baja en cuenta del mismo”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

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

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, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

El activo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

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

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

(...)

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación (...).

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. (...) Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

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

tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

(...)

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

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que en el momento en que se suscribió el acta de liquidación del contrato interadministrativo 7.015-2012, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) ha debido evaluar: i) si esperaba la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, o ii) si por el contrario, no era posible hacer efectivo el cobro mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes.

En consecuencia, si el MHCP esperaba la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo, ha debido reclasificar el derecho reconocido en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO a la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y realizar su medición posterior de conformidad con la Norma de cuentas por cobrar.

Dado que lo anterior no se realizó, la entidad deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, según el cual los errores de periodos anteriores deben ser corregidos en el periodo en el que sean descubiertos, ajustando, para este caso, el valor de las partidas de activos que se vieron afectadas. Asimismo, si estos errores son materiales se deberá expresar de manera retroactiva la información comparativa afectada para efectos de presentación.

Ahora bien, para determinar si se debe mantener reflejado en su estado de situación financiera el activo reclasificado a cuentas por cobrar, el MHCP deberá establecer nuevamente, en cuanto a este activo, si se espera o no la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo o equivalentes al efectivo.

Por lo tanto, si el MHCP espera la entrada de un flujo financiero, continuará reconociendo la cuenta por cobrar. Por el contrario, si no espera la entrada de un flujo financiero, podrá dar de baja en cuentas el activo, considerando situaciones tales como: i) no es posible hacer efectivo el cobro mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre el derecho opera alguna causal relacionada con su extinción; o iii) se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad, entre otras.

Por otro lado, en 2023 cuando se interpuso la demanda en contra de Enterritorio y esta fue admitida, el MHCP ha debido revelar el activo contingente de conformidad con el numeral 1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del marco normativo para entidades de gobierno. Al respecto, cabe resaltar que para la estimación del valor del activo contingente no deben considerarse los derechos ya reconocidos como cuenta por cobrar, y que para los derechos reconocidos en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar

En cuanto al documento contable que soporta la baja en cuentas de un hecho económico, la entidad deberá dar cumplimiento a la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, emitida por la CGN, donde se indica que todas las operaciones realizadas por la entidad deben estar respaldadas en documentos, que pueden ser de origen externo o interno, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación. Los soportes de origen interno son aquellos elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

De igual manera, establece que los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición, caso en el cual el soporte contable corresponde a un documento de origen interno, que como mínimo deben contener la fecha, la cuantía y el concepto. Así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

CONCEPTO No. 20231100026981 DEL 15-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes de menor cuantía.

Señor
 ÁLVARO MENA BEDOYA
 Profesional Universitario
 Contraloría Municipal de Pereira
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010035722 del 02 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 Contraloría Municipal de Pereira mediante Resolución Nro. 224 de Junio del 2022 Actualizó el Manual de Políticas Contables en atención a la Resolución 533 del 2015, modificada por la Resolución 484 del 2017 emanada de la Contaduría General de la Nación; y en el numeral 5.4.1 del citado manual determina: ‘Los bienes que cumplan con las condiciones definidas para las Propiedades Planta y Equipo, cuyo costo de adquisición sea inferior o igual a (1 SMMLV), se reconocerán como gasto y serán controlados como bienes de consumo en el módulo de Inventarios del Sistema YEMINUS administrados desde Almacén’.

Por lo anteriormente expuesto, la Contraloría Municipal de Pereira, adquiere 43 sillas por valor individual de \$437.500, para un total de \$18.812.500, es así que, en cumplimiento al Manal de Políticas contables de la entidad y al numeral citado anteriormente, lo registra al GASTO e ingresado al sistema al Módulo de inventarios o lo registra al grupo de Propiedades Planta y Equipo por ser un valor TOTAL?”

CONSIDERACIONES

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

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

(...)

4.1 Características fundamentales

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

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

4.1.1. Relevancia

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

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

(...)

6.1. 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.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades

públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, de los Procedimientos Transversales, incorporado mediante 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, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

(...)

3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, la Contraloría Municipal de Pereira deberá considerar la relevancia como característica fundamental de la información financiera de propósito general y reconocer los activos si son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por lo tanto, cuando la entidad adquiera bienes deberá determinar: i) si estos cumplen con la definición de activo, y ii) si cumplen con la política de materialidad o relevancia definida por la entidad para el reconocimiento de estos como activo, la cual debe ser clara para su aplicación. Seguidamente, determinará la clasificación o tipo de activo, es decir, si son bienes de propiedades, planta y equipo, inventarios, bienes de uso público, etc., según el bien y el propósito para el cual la entidad adquiere dicho activo.

Ahora bien, la entidad deberá tener en cuenta que para el caso del reconocimiento de bienes como propiedades, planta y equipo, esta se realizará de forma individual, así como la estimación de la vida útil, el método de depreciación, el deterioro y el valor residual; lo que, no sería posible en un registro global que no identifique los bienes que posee la entidad, siguiendo lo señalado en la individualización de bienes, derechos y obligaciones, determinado en el Procedimiento para la Evaluación de Control Interno Contable.

Si la entidad, de conformidad con sus políticas contables, determina que dichos bienes se reconocen como gasto, la entidad deberá llevar un control administrativo relativo a su ubicación y uso.

CONCEPTO No. 20231100027021 DEL 15-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por pagar que representan obligaciones judiciales respecto de las cuales se cumplió el término de la prescripción o de la caducidad de la acción ejecutiva

Doctor
 JOSÉ ESTEBAN BUENO RIVERO
 Subdirección de Defensa Jurídica
 Instituto Nacional de Vías (INVIAS)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100037432 del 16 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta si la CGN ha emitido algún concepto sobre depuración de cuentas por pagar que representan obligaciones judiciales (sentencias, laudos y conciliaciones) por caducidad de la acción ejecutiva o prescripción del derecho.

Al respecto, es preciso señalar que la CGN ha emitido diversos conceptos sobre la baja en cuentas de cuentas por pagar, los cuales se pueden consultar en la Doctrina Contable Pública Compilada que se encuentra publicada en la página web de la entidad siguiendo la ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública.

No obstante, esta entidad se permite emitir el presente concepto contable en el cual se abordará específicamente la depuración de cuentas por pagar que representan obligaciones judiciales como sentencias, laudos y conciliaciones, por caducidad de la acción ejecutiva o prescripción del derecho.

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

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

(...)

3.5. Baja en cuentas

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

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

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

(...)

Obligaciones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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; y habrá lugar a realizar su baja en cuentas, total o parcialmente, cuando se extingan las

obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

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, como, entre otras: i) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio; ii) obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro; y iii) obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

Así las cosas, siempre que se presenten este tipo de 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.

En virtud de lo anterior, si respecto a las cuentas por pagar que representan obligaciones originadas en sentencias, laudos o conciliaciones de que trata su consulta, se cumplió el término de la caducidad de la acción ejecutiva o de la prescripción de los derechos a favor de los terceros, se deberá proceder a realizar su baja en cuentas mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS, en atención a que la entidad no espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable para pagar dichas obligaciones.

CONCEPTO No. 20231100027131 DEL 18-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Estimación de la vida útil de las propiedades, planta y equipo. Depuración de la subcuenta contable 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Doctor
VITELIO BARRERA ÁLVAREZ
Subdirector Administrativo y Financiero
Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena - CAM
Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036072 del 4 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:

1. ¿El Ente de Control puede desconocer el valor total de la depreciación acumulada de \$5.380.794.408 y decir que la totalidad de la cifra presenta incertidumbre en su saldo, en razón a que no se tiene soporte de los factores tenidos en cuenta para la determinación de la vida útil años de los activos? Si es así, ¿estaría desconociendo y poniendo en duda e incertidumbre el método de depreciación y la vida útil para cada propiedad planta u equipo que la Contaduría General de la Nación estableció en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad precedente, así mismo en los numerales 10 y 11 del Capítulo III Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que establecía los años de vida útil, de activos depreciables o amortizable, que se podrían tomar como referencia y que fueron utilizados por las Entidades de Gobierno hasta el año 2017?

2. La Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena – CAM, por la vigencia 2022, presenta en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS un saldo de \$808.866.052, por los siguientes conceptos: Tasa de uso de agua por \$208.183.676, predial por \$123.203.505, otros por \$355.096.976, Tasas Retributivas por \$100.519.169 y Multas por \$21.862.726.

Como la dinámica de esta cuenta dice que la subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación, ¿qué mecanismo se puede utilizar para depurar esta cuenta ya que año tras año no se ha podido identificar el tercero del recaudo, podemos llevar esta situación al Comité de Saneamiento Contable para depurar o disminuir la cuenta por cobrar de cada una de las rentas en forma global y de todas maneras también registrarlas en cuentas de orden para no perder su control?

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

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

(...)

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

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

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, vigentes para el periodo contable 2022, establecían:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

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

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 o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. 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.

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 entidad 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.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo" (Subrayado fuera de texto).

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

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

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

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

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

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

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

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.2. 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” (Subrayados fuera de texto).

El Instructivo 002 de 2015, sobre las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalaba:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir para cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transacción (...)

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

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

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. (...).”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se responde su consulta en los siguientes términos:

PREGUNTA 1.

A partir de la implementación de los nuevos marcos normativos, el Régimen de Contabilidad Pública precedente perdió vigencia y, por lo tanto, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública señalado en la consulta. Por lo que, en el periodo de transición, la entidad debió determinar la vida útil de los activos a cargo y estimar y reconocer la depreciación según las opciones dadas en el Instructivo 002 de 2015.

En consecuencia, para el reconocimiento y medición de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, la entidad aplicará la Norma de propiedades, planta y equipo contenida en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La norma define que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, y la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

Para determinar la vida útil de los diferentes bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, cada entidad contable pública deberá basarse en su experiencia y en 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; entre otros.

De igual manera, deberá elegir un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los

periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo que conlleve al cambio de método de depreciación.

En este sentido, no es correcto aplicar el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que regía con anterioridad. Lo que le correspondía a la entidad era efectuar el análisis respectivo de los bienes que tenía a cargo y definir en su manual de políticas contables las vidas útiles y métodos de depreciación, de conformidad con la utilización prevista y el uso esperado de los activos en la operación de la entidad, la obsolescencia, entre otros factores; lo anterior, en armonía con lo señalado en el instructivo 002 de 2015 y en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Así las cosas, la entidad corregirá el error conforme lo indica el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, ajustando las subcuentas y cuentas afectadas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

PREGUNTA 2.

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, expresa que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, con el fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, entre otras, y se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar cifras de los estados financieros.

En consecuencia, la entidad deberá adelantar una evaluación detallada del saldo presentado en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS con el fin de determinar si las consignaciones corresponden a un ingreso, a un pasivo o a una disminución de una cuenta por cobrar.

Si efectuado el anterior análisis no se logra identificar su origen, la entidad, 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. Por cuanto, solo se dará de baja una obligación cuando se deje de cumplir la definición de pasivo, esto es, cuando

la entidad no espere desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Así las cosas, si la entidad determina que sobre dichas consignaciones no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, y 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.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, según el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, es una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera que la entidad puede crear para garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información. Si la entidad establece en sus políticas y procedimientos que para realizar la depuración de las cifras se requiere llevar al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, entonces procederá a llevar toda la información pertinente al Comité.

CONCEPTO No. 20231100027531 DEL 20-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las mesadas cobradas con posterioridad al fallecimiento de los pensionados.

Doctora
ELSA MARGOT DELGADO CARVAJAL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Trabajo
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036262 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 solicita:

“(…) teniendo en cuenta el Informe de la Auditoría Financiera realizada al Ministerio del Trabajo para la vigencia 2022, por parte del Grupo Auditor de la Contraloría General de la República - CGR, razón por la cual me permito hacer referencia con base en el siguiente hallazgo:

Hallazgo N° 8. Pagos posteriores a pensionados fallecidos sin registro contable (A)

(…)

Se realizó cruce de la información de los pensionados fallecidos con cobros posteriores, de acuerdo a lo reportado por el FOPEP y el estado de resultado cierre 2022 y no se evidencia que estos valores pendientes por recuperar estuvieran registrados contablemente por el FOPEP.

(…)

Debilidades en el control interno contable y conciliación con el área fuente de información, pues no registraron contablemente estos saldos pendientes por recuperar.

La ausencia de estos registros en la contabilidad del FOPEP resta confiabilidad a la información reflejada en el estado de resultado al cierre 2022, por lo tanto, se evidencia una subestimación de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR por \$164.517.089.

(...)

De acuerdo con el hallazgo expuesto detalladamente, y en razón a aclarar o puntualizar criterios, me permito solicitar el Concepto Técnico Contable sobre el registro de los pagos originados a los pensionados fallecidos y si éstos se deben registrar en las cuentas de orden y control del Fondo de Pensiones Públicas Fopep con la cédula del tercero fallecido.

En caso de ser contabilizado en las cuentas de orden y control, orientar cuales son las cuentas contables y la dinámica que se debe tener en cuenta.

Lo anterior, con el fin de Implementar acciones encaminadas a fortalecer la gestión del registro de valores de mesadas cobradas posterior al fallecimiento de los pensionados, en los Estados Financieros de la Entidad”.

CONSIDERACIONES

La Ley 100 de 1993 establece:

“ARTÍCULO 130. FONDO DE PENSIONES PÚBLICAS DEL NIVEL NACIONAL. Créase el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, como una cuenta de la Nación adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, cuyos recursos se administrarán mediante encargo fiduciario.

El Fondo sustituirá a la Caja Nacional de Previsión Social en lo relacionado con el pago de las pensiones de vejez o de jubilación, de invalidez y de sustitución o sobrevivientes, y a las demás cajas de previsión o fondos insolventes del sector público del orden nacional, que el Gobierno determine y para los mismos efectos. El Gobierno Nacional establecerá los mecanismos requeridos para el pago de las pensiones reconocidas o causadas con anterioridad a la presente Ley” (Subrayado fuera de texto).

Además, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, señala:

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

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”.

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, las cuales aplicaban para el año 2022, indicaban:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. 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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

“6. REINTEGROS Y RETROACTIVOS

Cuando la entidad tenga el derecho al reintegro de los recursos girados en exceso por concepto de nómina de pensiones, de cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales, debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el recaudo, la entidad 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 el recaudo se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno” (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, indica:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el principio de Devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando incide en los resultados del periodo contable, por lo que en la contabilidad de la entidad se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos 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. 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.

Así las cosas, y en el entendido que el FOPEP es creado como una cuenta de la Nación adscrita al Ministerio de Trabajo, cuyos recursos son administrados a través de un encargo fiduciario, cuando el Ministerio de Trabajo obtenga información sobre el cobro

por terceros de la mesada pensional de pensionados fallecidos deberá iniciar el proceso de cobro pertinente. Para el registro contable, el Ministerio de Trabajo determinará si los recursos cobrados por parte del tercero, administrados a través del FOPEP, corresponden a recursos propios o a recursos de terceros:

a. Si se trató de recursos propios, cuando surja el derecho de cobro, el Ministerio de Trabajo reconocerá una cuenta por cobrar en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con posterioridad, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

Cuando el Ministerio de Trabajo evalúe la información sobre las cuentas por cobrar a terceros de la mesada pensional de pensionados fallecidos y determine que los derechos sobre los flujos financieros han expirado o no se tiene probabilidad de recuperar dichos flujos, se dará de baja la cuenta por cobrar y realizará el registro en cuentas de orden deudoras, debitando la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Para el registro de los derechos corresponde al Ministerio evaluar cuál sería el tercero idóneo mientras se efectúan las gestiones administrativas para la identificación del deudor que tendrá que realizar la devolución de los recursos, momento en el cual se realizará el ajuste a que haya lugar.

Ahora bien, si desde el momento en que se obtiene información de que se han efectuado cobros por terceros de la mesada pensional de pensionados fallecidos el Ministerio de Trabajo cuenta con información que acredita que no existe probabilidad de flujo financiero, ya sea porque el deudor se encuentra en un estado de precariedad o pobreza que le impide a la entidad perseguir el pago de la deuda, o este falleció y no existen bienes que puedan perseguirse para lograr tal pago, entre otras circunstancias que imposibilitan el cobro por parte de la entidad de tales recursos a sus deudores, no deberá reconocerse la cuenta por cobrar ni el ingreso en los estados financieros. No obstante, podrá efectuar el registro en cuentas de orden de control, mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por el contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b. Cuando los cobros efectuados por terceros de la mesada pensional de pensionados fallecidos estén relacionados con los recursos de terceros administrados por el FOPEP a través del encargo fiduciario, donde el Fideicomitente es el Ministerio de Trabajo, los derechos de cobro no serán reconocidos por el Ministerio de Trabajo. La cuenta por cobrar la reconocerá la entidad titular de los recursos. En este caso, el Ministerio de trabajo registrará en cuentas de orden de control los derechos en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE

CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930805-Derechos de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, siempre que este a su cargo la gestión de cobro.

Así las cosas, la entidad deberá definir en su manual de políticas contables, entre otros, los criterios de reconocimiento y medición de una cuenta por cobrar, e incluir políticas operativas que faciliten la ejecución del proceso contable y permiten asegurar el flujo de información para la incorporación de todos los hechos económicos.

CONCEPTO No. 20231100027951 DEL 22-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la transferencia de bienes inmuebles a la Central de Inversiones S.A -CISA.

Doctora
YOLINDA ALVARADO VARELA
Coordinadora Grupo Interno de Trabajo - Administración de Bienes
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036682 del 10 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:

“Actualmente el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, poseen la propiedad sobre bienes inmuebles que no son utilizados en el ejercicio de sus funciones.

Caso específico. Transferencia a título gratuito de bienes inmuebles no usados, a la Central de Inversiones CISA S.A.

- En cumplimiento de lo indicado en el artículo 330 del PND 2022-2026 expedido mediante Ley 2294 del 19 de mayo de 2023, que modifica el Art. 238 de la Ley 1450 de 2011, el Ministerio/Fondo Único de TIC gestionará la transferencia a la Central de Inversiones S.A -CISA-, a título gratuito de los bienes inmuebles que no requiere para el ejercicio de las funciones.

- Ahora bien, en el numeral 2.1.1.1. Registros contables en la entidad que transfiere los inmuebles, del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 064 del 30 de marzo de 2022, se indica que... “La entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, transfiera a CISA bienes inmuebles, para que esta a su vez los transfiera a título gratuito a otra entidad o los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo 16 Propiedades Planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice...”

Por lo cual, solicitamos se sirva indicar el tratamiento contable a aplicar para la transferencia a título gratuito de los bienes inmuebles no usados a la Central de Inversiones CISA, bajo la lectura de los cambios establecidos por el artículo 330 del PND 2022-2026 expedido mediante Ley 2294 del 19 de mayo de 2023, que modifica el Art. 238 de la Ley 1450 de 2011”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1753 de 2015 por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, señalaba:

“ARTÍCULO 163. MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

‘Artículo 238. Movilización de activos. A partir de la expedición de la presente ley, las entidades públicas del orden nacional con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación, deberán vender los inmuebles que no requieran para el ejercicio de sus funciones y la cartera con más de ciento ochenta (180) días de vencida, al colector de activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA), para que este las gestione.

La cartera de naturaleza coactiva y la que no esté vencida, podrá ser entregada en administración a CISA.

(...)

PARÁGRAFO 1o. Se exceptúa a las entidades públicas de la obligación de vender su cartera a Central de Inversiones (CISA) cuando se haya iniciado el cobro coactivo. Se entenderá que ha iniciado el cobro coactivo cuando se haya librado mandamiento de pago. Se exceptúa igualmente la cartera proveniente de las operaciones de crédito público celebradas por la Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales.

PARÁGRAFO 2o. La forma, los plazos para el traslado de los recursos que genere la gestión de los activos a que se refiere el presente artículo, las condiciones para determinar los casos en que un activo no es requerido por una entidad para el ejercicio de sus funciones, el valor de las comisiones para la administración y/o comercialización serán reglamentados por el Gobierno nacional.

PARÁGRAFO 3o. Los negocios que se celebren con Central de Inversiones (CISA) se realizarán mediante contrato administrativo y bajo las condiciones que fije el modelo de valoración definido por el Gobierno nacional para CISA.

PARÁGRAFO 4o. En los eventos en que la cartera sea de imposible recaudo por la prescripción o caducidad de la acción, por la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo que le dio origen o por la inexistencia probada del deudor o su insolvencia

demostrada y por tanto no sea posible ejercer los derechos de cobro o bien porque la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente; las entidades públicas ya señaladas, podrán realizar la depuración definitiva de estos saldos contables, realizando un informe detallado de las causales por las cuales se depura y las excluirá de la gestión, el Gobierno nacional reglamentará la materia.

PARÁGRAFO 5o. Los inmuebles que se hubieran transferido por parte de las Entidades Públicas a Central de Inversiones (ISA) en virtud del artículo 238 de la Ley 1450 de 2011 y del artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, que a la fecha de expedición de la presente ley no hayan sido enajenados por CISA, podrán enajenarse por esta entidad de acuerdo a sus políticas y procedimientos. Los recursos obtenidos por estas ventas así como los frutos de dichos bienes, se girarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público al final de cada ejercicio por CISA una vez descontados los costos asumidos por esta entidad así como la comisión por la venta fijada según sus políticas y procedimientos” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 2294 de 2023 por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2022- 2026 “Colombia potencia mundial de la vida”, establece:

“ARTÍCULO 330. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedará así:

ARTÍCULO 238. MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley.

(...)

Transfiérase a título gratuito a favor de Central de Inversiones S.A CISA las acciones de propiedad del Ministerio de Transporte en los Centros de Diagnóstico Automotor - CDA-, sociedades portuarias y terminales de transporte cuyas participaciones accionarias sean iguales o inferiores al 49%.

PARÁGRAFO PRIMERO. Las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación, podrán disponer de sus activos en los términos señalados en el presente artículo.

PARÁGRAFO 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.

PARÁGRAFO TERCERO. Las entidades públicas podrán transferir a título gratuito a CISA los activos recibidos en virtud de la aplicación de cláusulas de reversión pactadas en sus contratos, así como autorizar la transferencia de activos remanentes de procesos de liquidación a favor de CISA como pago total o parcial de los créditos reconocidos en dichos procesos de liquidación cuando las entidades acreedoras hubieren sido reconocidas como tales.

PARAGRAFO CUARTO. Los bienes gestionados y/o comercializados por CISA deberán contar con avalúo comercial, el cual tendrá una vigencia de tres (3) años, para lo cual se aplicará lo previsto en el parágrafo del artículo 92 de la ley 1708 de 2014. CISA podrá vender bienes inmuebles a entidades territoriales por el valor del avalúo catastral siempre y cuando sean requeridos para sedes administrativas o para el cumplimiento de metas de los Planes de Desarrollo Territorial.

PARÁGRAFO QUINTO. Tratándose de entidades públicas que deban transferir activos a CISA, los cuales tengan gravámenes a favor de la nación en el marco de operaciones de crédito público, antes de realizar la transferencia deberán contar con el visto bueno previo de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Además, 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.

Ahora bien, el Concepto N° 20231110027061 del 18 septiembre de 2023, expedido a la Central de Inversiones S.A. (CISA), concluye lo siguiente sobre bienes inmuebles entregados a CISA en forma gratuita:

“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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención al artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, el cual modifica el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, previamente modificado por el artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, el cambio sustancial de la nueva Ley consiste en que no se indica que los recursos obtenidos por CISA así como los frutos de dichos bienes deben girarse al Ministerio de Hacienda y Crédito Público al final de cada ejercicio.

Ahora bien, de acuerdo con el Concepto N° 20231110027061 del 18 septiembre de 2023, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se modificará para incorporar los ajustes que surjan sobre este tema con ocasión a lo manifestado en el artículo 330 de la Ley 2294 de 2023, lo que dependerá de la expedición del decreto reglamentario del referido artículo 330 y del plan de trabajo proyectado por la CGN para el siguiente año.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que los recursos se reconocen como activos siempre que la entidad los controle. Así mismo, señala que la baja en cuentas se realiza cuando no se cumple la definición de activo.

Por lo anterior, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MINTIC) o el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (Fondo Único TIC) deberán evaluar qué entidad ostenta el control de los activos, de conformidad con los criterios señalados en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, o si este fue transferido a CISA. Si el MINTIC y el Fondo Único TIC mantienen el control sobre los recursos, las entidades deben continuar reconociéndolos en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 1-ACTIVOS. Si el control es transferido a CISA, el MINTIC y el Fondo Único TIC reconocerán el gasto por subvención y darán de baja los activos.

CONCEPTO No. 20231100028181 DEL 27-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de terrenos baldíos.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DIAZ
Directora de Finanzas
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010037952 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:

“Respetuosamente me permito solicitar a esa subcontaduría, emitir un concepto con el fin de determinar qué entidad debe reconocer contablemente unos terrenos baldíos de acuerdo con las condiciones de uso, control, riesgos y obligaciones, atendiendo las siguientes consideraciones:

Los terrenos objeto de consulta corresponden a los identificados con número predial nacional 50-001-00-03-00-00- 0001-4364-0-00-00-000 y 50-001-00-03-00-00-0001-4367-0-00-00-000, que hacen parte del área donde se ubica actualmente el Comando Aéreo de Combate No. 2 Villavicencio de la Fuerza Aeroespacial Colombiana FAC, la cual actualmente goza del uso y disfrute de dichos terrenos, los cuales fueron reiterados como BIENES BALDÍOS DE LA NACIÓN, mediante la Resolución No. 20223200307406 del 2022-12-22, expedida por la agencia nacional de tierras ANT.

Concepto: Los baldíos son bienes públicos de la Nación catalogados dentro de la categoría de bienes fiscales adjudicables, en razón de que la Nación los conserva para adjudicarlos a quienes reúnan la totalidad de las exigencias establecidas en la ley. (Sentencia No. C-595/95)

Es importante mencionar que “Al tratarse de bienes baldíos, la titularidad y administración de estos está en cabeza de la ANT, de conformidad con lo establecido en el Decreto Ley 2363 de 2015 (artículos 3, 4 - numeral 11, y 25 - numeral 1).

En este sentido de acuerdo con las funciones asignadas a la Subdirección de Administración de Tierras de la Nación de la ANT, el numeral 1 del artículo 25 del Decreto Ley 2363 de 2015, esta dependencia tiene a cargo la gestión del Inventario de Baldíos, el cual es una herramienta en la que se registra la información de los predios baldíos que son identificados a nivel nacional y reportados para su ingreso a dicho Inventario.

En concordancia con lo anterior, el Marco Conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015, en su numeral 6.1 Definición de los elementos de los estados financieros, 6.1.1 Activos, párrafo 55, indica:

(...)

En tal sentido, con la declaratoria de los terrenos como bienes baldíos, se otorga a la Agencia Nacional de Tierras, la facultad de administrar y disponer de los predios rurales de propiedad de la Nación, con funciones de administrar las tierras baldías de la Nación, tal como está contemplado en el artículo 3 y 4 numeral 11 del Decreto Ley 2363 de 2015, limitando para la FAC, las condiciones de control del terreno de acuerdo a los numerales b, c, d y e, descritas en el marco conceptual de la Contaduría General de la Nación, como son:

- a. Usar un bien para producir o suministrar bienes y 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.
- e. Recibir una corriente de flujos de efectivo.

Adicionalmente, al tener la Agencia Nacional de Tierras la capacidad legal para establecer un derecho, y por ende de disponer de los bienes baldíos (bienes con una regulación legal especial); mientras no se pronuncie, la adjudicación para la FAC es un hecho incierto, que depende de la voluntad y decisiones que tome la ANT, por lo cual, aunque la Fuerza Aeroespacial Colombiana goza del uso de dichos terrenos, no asume de manera total el control, riesgos y obligaciones, como se exponen algunos criterios a continuación:

Criterio	Entidad ejerce el control
a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios	Fuerza Aeroespacial Colombiana.
b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios.	Agencia Nacional de Tierras.
c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición.	Agencia Nacional de Tierras.
d) beneficiarse de la revalorización de los recursos	Agencia Nacional de Tierras.
e) recibir una corriente de flujos de efectivo.	Agencia Nacional de Tierras.

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:

Criterio	Entidad ejerce el control
La titularidad legal	Agencia Nacional de Tierras
Los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos	Agencia Nacional de Tierras Fuerza Aeroespacial Colombiana
El acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso	Fuerza Aeroespacial Colombiana
La forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos	Agencia Nacional de Tierras Fuerza Aeroespacial Colombiana
La existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.	Agencia Nacional de Tierras

Beneficios y riesgos asociados al activo

Actualmente la Fuerza Aeroespacial Colombiana asume el beneficio del uso de los terrenos, no obstante, no puede: ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.

Los riesgos son asumidos actualmente por la Fuerza Aeroespacial Colombiana en cuanto al goce del terreno, pero no asume los riesgos de carácter legal por la titularidad del terreno.

La debida operación del activo

El terreno fue declarado como un bien baldío, en tal sentido la debida operación del mismo podría originarse desde el punto de vista legal con la Intención de la Agencia Nacional de Tierras de la adjudicación o no del mismo y el uso que se determine.

En cuanto al uso actual de los terrenos y la operación actual de los mismos, es la Fuerza Aeroespacial Colombiana, quien garantiza la operación del bien de acuerdo al uso y potencial de servicio de los terrenos.

Hechos económicos asociados a los activos relacionados en la contabilidad del Ministerio

Actualmente la Fuerza Aeroespacial Colombiana tiene edificaciones en las franjas de los terrenos objeto de la consulta, edificaciones que se encuentran reconocidas contablemente en los Estados Financieros del Ministerio de Defensa Nacional – Fuerza Aeroespacial Colombiana.

Finalmente, de acuerdo a las condiciones descritas y en consideración a que la Agencia Nacional de Tierras recibe el control del bien a través de una Ley que le otorgó ese derecho (Decreto Ley 2363 de 2015), situación que ratifica con la emisión de la

Resolución No. *20223200307406* DEL 2022-12-22, adicional que, en algunos de los criterios de control, riesgos y obligaciones, están involucradas las dos entidades, los terrenos referidos actualmente se encuentran revelados en notas por parte de la FAC; no obstante, con el fin de establecer un criterio concluyente desde el punto de vista contable, se requiere determinar cuál de las dos entidades sería la encargada de realizar el reconocimiento de los activos”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, lo que implica la capacidad de la entidad de usar el recurso o definir el uso que un tercero debe darle a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por lo cual, y en atención al análisis realizado en la consulta que se ha incorporado en los antecedentes del presente concepto, aunque los terrenos se han dispuesto para ser usados por la FAC, mientras se definan los trámites administrativos y legales que definan una nueva titularidad o destinación, le corresponde a la ANT efectuar el reconocimiento de estos como parte de sus activos en su información financiera, por cuanto le han sido entregados por ley la titularidad y administración de estos, lo cual le permite definir que terceros pueden hacer uso de estos y con ello poder disponer de los terrenos como mejor considere, lo cual implica que asume los riesgos inherentes a los bienes, así mismo puede restringir el uso por parte de terceros distintos a quienes la ANT ha designado. Lo anterior, siempre y cuando la entidad disponga de una medición fiable del valor de estos terrenos.

Por lo tanto, el Ministerio deberá continuar revelando los terrenos de la consulta en las notas a los estados financieros de la FAC y, adicionalmente, mantener como parte de los activos en la situación financiera de la FAC los valores correspondientes a las edificaciones construidas en dichos terrenos.

CONCEPTO No. 20231100028201 DEL 28-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de comodato con potencial de venta.

Doctora
YASMIN ALCIRA ROCHA PULIDO
Gerente de contabilidad
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400038032 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:

“El bien inmueble en cuestión, denominado “Lote la Esperanza – Pozos colorados” ubicado en la ciudad de Santa Marta, con registro catastral 01-10-063- 007-000 y matrícula inmobiliaria No. 080-57694, al cierre de la vigencia 2022, se encuentra registrado contablemente en el rubro de bienes catalogados como propiedades de inversión, y su actualización por valor por Avalúo se encuentran registrados en cuentas de orden por valor de \$61.039.785.523.

Es importante señalar que este lote fue transferido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a FONTUR, mediante Resolución 3293 del 21 de octubre de 2015, que en su artículo primero se establece:

‘Entregar al Fondo Nacional de Turismo FONTUR, para la venta o administración conforme a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, el bien inmueble denominado “la Esperanza” ubicado en el corregimiento de Gaira, Distrito Turístico de Santa Marta, Departamento del Magdalena, conforme a las disposiciones plasmadas en la parte motiva del presente acto.’

A su turno, sobre este bien inmueble había sido celebrado un comodato por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo con Ecopetrol, lo cual tuvo lugar mediante

Convenio Interadministrativo de Comodato No. 068 de 2009 y posterior a la transferencia señalada líneas atrás, el 11 de mayo de 2016 el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo cede el señalado convenio No. 068 al P.A. FONTUR, no obstante, para la fecha el comodato ya había sido objeto de 5 prórrogas.

(...)

Frente al registro contable en el P.A. Fontur como Propiedad de Inversión (...)

Así mismo, es importante señalar aspectos importantes que contiene el señalado convenio administrativo de comodato con Ecopetrol, como son:

'CLAUSULA CUARTA: En el evento que el comodante enajene el bien objeto del presente convenio o requiera del mismo, EL COMODATARIO se obliga a efectuar su entrega en un término no mayor a treinta (30) días calendario contados a partir de la notificación hecha por el COMODANTE.'

- 'CLAUSULA SEXTA: OBLIGACIONES DEL COMODATARIO, en el numeral 9) Cualquier mejora o mantenimiento que se efectúe al predio entregado en comodato, sin previa autorización escrita del MINISTERIO, pasara a ser de propiedad del MINISTERIO a la terminación del convenio por cualquier causa, sin que esté obligada a compensar a ECOPETROL su valor. Para el caso de las mejoras que cuenten con aprobación previa del MINISTERIO las partes acordarán al momento de la autorización las condiciones que regirán respecto de las mismas al término del contrato. ...'

- 'CLÁUSULA OCTAVA: Restitución: EL COMODATARIO se obliga a restituir el bien recibido en comodato, en los siguientes casos: 1) Por incumplimiento de las obligaciones adquiridas con la suscripción de este convenio; 2) Por terminación del comodato; 3) Por enajenación, arrendamiento o entrega en concesión del inmueble por parte de EL COMODANTE; 4) Cuando EL MINISTERIO considere necesaria la restitución anticipada del predio, conforme a lo contenido en la cláusula tercera del presente Convenio....'

- 'CLÁUSULA DOCEAVA: EL COMODANTE conserva sobre los bienes dados en comodato todos los derechos inherentes a la propiedad del bien. El COMODATARIO renuncia a ejercitar cualquier eventual derecho de retención sobre el predio y se obliga, además, a emplear el mayor cuidado en su adecuado mantenimiento y conservación, lo cual será de su cargo'.

- 'Otrosí No. 5 del Convenio Interadministrativo de Comodato en la cláusula tercera "El comodante podrá dar por terminado unilateralmente el convenio antes de la fecha de vencimiento del plazo de ejecución, cuando considere necesaria la restitución anticipada del predio, para lo cual dará aviso por escrito al comodatario con una antelación de 3 meses a la fecha en que se hará efectiva la restitución'

Esta Cláusula identifica el control que se ejerce por parte del P.A. Fontur sobre el inmueble dado que es un derecho que tiene el comodante al igual que es una obligación del comodatario, esto también puede ser interpretado bajo la definición de control y

poder señalado en el párrafo 10 y 11 de la NIIF 10, además, dada la naturaleza del contrato de comodato, al momento de restituirse el predio, el beneficiario único será el patrimonio autónomo, salvo que decida venderlo. En todo caso, el recaudo por venta o valorización del predio recae en quien es el titular del mismo.

- Sobre este inmueble actualmente la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. Fiducoldex, como vocera y administradora del P.A. Fontur, adelanta las gestiones de defensa del activo a raíz de un proceso legal de deslinde y amojonamiento contra la Alcaldía de Santa Marta, por encontrarse en posesión de una porción de propiedad del predio de propiedad del MINCIT en la parte sur en 3911 mts².

- De igual manera la Fiduciaria está adelantando las gestiones relativas al desenglobe del activo, a fin de hacer viable la venta de la porción del activo libre de discusión sobre su titularidad.

- Frente a la venta del inmueble, la Fiduciaria viene adelantando el proceso conforme le fue conferida la posibilidad, en principio con la misma entidad comodataria Ecopetrol, quien hasta la presente vigencia manifestó su intención de compra, no obstante, hacia el mes de febrero de 2023 desistió de su intención. Sin embargo, el proceso sigue en virtud de lo estipulado y la intención que se tiene frente a este activo por parte del Fideicomitente.

- El comodatario Ecopetrol, no ha reconocido el inmueble denominado Lote La Esperanza – Pozos Colorados, en sus estados financieros (se adjunta comunicación de esta entidad donde así lo expresa) porque en el contrato se establece la obligación de devolverlo, situación en la que se puede ver un traslado de activos entre entidades, en donde solo una de ellas lo tiene reconocido, P.A. Fontur, que permiten señalar que el bien inmueble continúa bajo el control de éste.

Por último y si bien sobre el activo no se han obtenido ingresos, se ha logrado un beneficio económico en la medida que el Comodatario asume los gastos asociados al mantenimiento del Lote, así como lo correspondiente al impuesto predial, evitando así erogaciones por parte del P.A. Fontur que impliquen la salida de recursos.

(...)

De conformidad con todo lo señalado, agradecemos confirmar si el tratamiento contable aplicado para esta propiedad de inversión en el Patrimonio Autónomo Fontur, luego de exponer los diferentes parámetros de legalidad, uso, beneficios económicos y control del inmueble, se encuentran acordes con la normativa aplicable o si es necesario observar alguna disposición diferente.

De requerirse realizar una baja en cuentas, por favor informar cual es la forma y el documento soporte idóneo para el efecto”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. 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” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. 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, en condiciones de mercado.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros

para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos la entidad 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. De forma tal, según el análisis del contrato expuesto en su consulta, el Patrimonio Autónomo Fontur (Fontur) tiene el control del activo y por lo tanto debe reconocerlo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, la Norma de propiedades de inversión, establece que los terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado serán reconocidos en esta clasificación. Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo, determina que se reconocer en esta categoría los bienes tangibles que sean empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos.

Debido a que la información suministrada del bien inmueble en comodato no refleja la generación de rentas o plusvalía en condición de mercado, el bien en cuestión no cumple con el criterio de reconocimiento como propiedades de inversión. Por lo tanto, debe ser clasificado como propiedades, planta y equipo.

Consecuentemente, Fontur deberá realiza la corrección del error, al no realizar la adecuada clasificación del activo según su naturaleza, no como una baja en cuentas, sino que aplicará lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Si el error es del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Si el error corresponde a periodos anteriores se corregirán en las subcuentas que correspondan del activo y en la subcuenta que corresponda de los resultados de ejercicios anteriores en el patrimonio de la entidad.

Para determinar el documento soporte idóneo para la corrección del error, Fontur deberá atender al numeral 3.2.3. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, este numeral establece que los documentos que soporten los ajustes pueden ser de origen interno o externo, y deben ser verificables mediante comprobaciones o conciliaciones que acrediten su procedencia y magnitud.

CONCEPTO No. 20231120026541DEL 04-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de los seguros adquiridos por la entidad.

Doctora
SANDRA MÓNICA GAVILÁN VILLAMIL
Profesional Especializado
Departamento Administrativo de la Función Pública
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029772 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:

“El Departamento Administrativo de la Función Pública para la vigencia de 2023 realizó el proceso contratación para la Contratación con una o varias compañías de seguros, el programa de seguros requerido para la adecuada protección de los bienes e intereses patrimoniales del DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA, así como de aquellos por los que sea o fuere legalmente responsable o le corresponda asegurar en virtud de disposición legal o contractual con vigencia desde abril 04 de 2023 hasta el 07 de octubre de 2024.

Por los siguientes conceptos:

1. TODO RIESGO DAÑOS MATERIALES ENTIDADES ESTATALES \$ 118.752.433
2. POLIZA SEGURO DE TRANSPORTE DE VALORES \$ 211.657
3. POLIZA SEGURO MANEJO SECTOR \$ 4.762.282

De acuerdo a la información anterior y a la normatividad aplicada para Entidades de Gobierno, se solicita por favor orientación para la contabilización de este gasto, si se debe contabilizar el valor del 100% en el gasto en la cuenta contable de seguros generales Código Contable 511125001 o se debe hacer el cálculo a lo que corresponde el valor del mes para realizar su amortización y se deja el valor en la cuenta contable 1905 bienes y servicios pagados por anticipado - 190501 Seguros.

Así mismo, se solicita información en caso de que la adquisición de estas pólizas de seguros sean contratadas con una aseguradora que deba reportarse en operaciones recíprocas como la Previsora Compañía de Seguros”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

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.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual, con la finalidad de incorporarlos correctamente en la información financiera.

La materialidad de una entidad se vislumbra a través del umbral que esta ha definido en su Manual de políticas contables, y el cual dependerá de la etapa del proceso contable que se esté ejecutando, por lo que existe el umbral de materialidad para el reconocimiento de activos, el correspondiente para medición, y por último el de presentación y revelación. Así mismo, para aplicar la materialidad, y dado que el primer objetivo al que se orienta la información financiera de las Entidades de Gobierno corresponde al de rendición de cuentas, es necesario aclarar que la materialidad dependerá en primera medida de la naturaleza del hecho económico, la cual está relacionada con el tipo de bien o servicio que se adquiere y, en segundo lugar, de la magnitud que representa el hecho, que corresponde a su valor monetario y se aplica

cuando la naturaleza del bien o servicio permite su reconocimiento en diferentes elementos de los estados financieros.

Por lo anterior, ya que los seguros adquiridos por la entidad tienen naturaleza de gasto, no es adecuado que se reconozcan como parte de sus activos en la información financiera.

Por lo tanto, y dado que los seguros se reconocerán de acuerdo con su naturaleza, es decir, como un gasto para la entidad, entonces estos se registrarán en la subcuenta 511125-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o 521123-Seguros generales de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación. Este reconocimiento no impide que la entidad ejecute el control administrativo que considere adecuado y que es acorde a lo especificado en sus manuales operativos.

De otra parte, en las reglas de eliminación aplicables al corte de junio de 2023, se encuentran las relacionadas con seguros y reaseguros como lo son: la 109 en la cual se relaciona el gasto reconocido por el tomador del seguro en la subcuenta 511125-Seguros generales de la cuenta 5111-GENERALES o en la subcuenta 521123-Seguros generales de la cuenta 5211-GENERALES, con el correspondiente ingreso para la entidad aseguradora; y la 122 en la cual se relacionan los derechos de cobro y las obligaciones de pago que surgen por la adquisición de los seguros.

CONCEPTO No. 20231120028241 DEL 13-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos de la AESGPRI Operaciones recíprocas pasivo pensional Deterioro de cuentas por cobrar

Doctor
MIGUEL ALBÁN IDROBO PUNGO
Contador
Sotará (Paispamba)
Sotará, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029192 del 20 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. De acuerdo con el catálogo de cuentas y las orientaciones de la Contaduría los giros del SGP para Resguardos se registraban en la cuenta 240708 Recursos del SGP para los Resguardos Indígenas, sin embargo, observando el reporte de operaciones recíprocas del Ministerio de Hacienda, dicha entidad reporta en la cuenta 540823 - Resguardos indígenas, situación que obliga al Municipio a la reclasificación y reporte de operaciones en la cuenta 440823 – Resguardos indígenas. Solicito el favor de indicar mediante que norma se modificó la forma de contabilización de estos recursos.

2.Favor indicar cual es el procedimiento para verificar que el saldo del pasivo pensional registrado por parte del Municipio es correcto, esto debido a las diferencias que se presentan con el reporte del Ministerio de Hacienda.

3.Solicito el favor de indicar si la Contaduría General de la Nación ha expedido un procedimiento para el cálculo del deterioro de cartera predial que deben realizar los Municipios”.

Mediante comunicación vía telefónica el 27 de septiembre el consultante indica que los recursos recibidos por concepto de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones para los Resguardos Indígenas (AESGPRI), a que hace referencia en su consulta, corresponden a Resguardos Indígenas no certificados.

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establece:

“TITULO V

DISPOSICIONES COMUNES AL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES

Artículo 82. Resguardos Indígenas. En tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas, serán beneficiarios del Sistema General de Participaciones los resguardos indígenas legalmente constituidos y reportados por el Ministerio del Interior al Departamento Nacional de Estadísticas, DANE, y al Departamento Nacional de Planeación en el año inmediatamente anterior a la vigencia para la cual se programan los recursos.

Artículo 83. Distribución y administración de los recursos para resguardos indígenas. Los recursos para los resguardos indígenas se distribuirán en proporción a la participación de la población de la entidad o resguardo indígena, en el total de población indígena reportada por el Incora al DANE. Los recursos asignados a los resguardos indígenas, serán administrados por el municipio en el que se encuentra el resguardo indígena. Cuando este quede en jurisdicción de varios municipios, los recursos serán girados a cada uno de los municipios en proporción a la población indígena que comprenda. Sin embargo, deberán manejarse en cuentas separadas a las propias de las entidades territoriales y para su ejecución deberá celebrarse un contrato entre la entidad territorial y las autoridades del resguardo, antes del 31 de diciembre de cada año, en la que se determine el uso de los recursos en el año siguiente” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 1953 de 2014, por el cual se crea un régimen especial con el fin de poner en funcionamiento los Territorios Indígenas respecto de la administración de los sistemas propios de los pueblos indígenas hasta que el Congreso expida la ley de que trata el artículo 329 de la Constitución Política, establece:

“CAPÍTULO III

Asignación Especial para los Resguardos Indígenas

Artículo 25. Beneficiarios. Son beneficiarios de los recursos de la asignación especial del SGP los Resguardos Indígenas legalmente constituidos y reportados por el Ministerio

del Interior al DANE y al Departamento Nacional de Planeación (DNP), en el año inmediatamente anterior a la vigencia para la cual se programan los recursos.

(...)

Artículo 27. Destinación. Los recursos de la Asignación Especial para los Resguardos Indígenas tienen como finalidad mejorar la calidad de vida de la totalidad de la población que habita dentro del respectivo resguardo, y se destinarán a la financiación de proyectos de inversión debidamente formulados y de acuerdo con los planes de vida, la Ley de origen, el derecho mayor o derecho propio.

(...)

Artículo 34. Ejecución de recursos de asignación especial no administrados por Resguardos Indígenas. En caso que un resguardo indígena no administre la asignación especial del Sistema General de Participaciones, o no se haya asociado con otros para administrarlos, su ejecución se realizará mediante la celebración de un contrato de administración suscrito entre la entidad territorial respectiva y el representante legal del resguardo designado por las autoridades propias.

En este evento, dichos recursos serán de libre destinación para la financiación de proyectos de inversión, los cuales deberán estar formulados e incluidos en los planes de vida o de acuerdo con la ley de origen, derecho propio o derecho mayor de los pueblos indígenas.

Así mismo, estos proyectos de inversión deberán estar incluidos en el contrato de administración celebrado con el respectivo municipio o departamento, en concordancia con la clasificación de gastos definida por el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

Parágrafo. Con relación a los bienes y servicios adquiridos con cargo a los recursos de la asignación especial del Sistema General de Participaciones para los Resguardos Indígenas, los alcaldes o gobernadores deberán establecer los debidos registros administrativos especiales e independientes para oficializar su entrega a las autoridades indígenas.

En este mismo caso y con el objeto de mejorar el control a los recursos de la asignación especial del Sistema General de Participaciones para los Resguardos Indígenas, el Gobierno Nacional fortalecerá la estrategia de monitoreo, seguimiento y control al SGP establecida por el Decreto 028 de 2008” (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, el Decreto 28 de 2008, por medio del cual se define la estrategia de monitoreo, seguimiento y control integral al gasto que se realice con recursos del Sistema General de Participaciones, indica:

“ARTÍCULO 1°. Objeto. El presente decreto tiene por objeto definir la estrategia de monitoreo, seguimiento y control integral al gasto que ejecutan las entidades territoriales con recursos del Sistema General de Participaciones, la cual se aplicará en concordancia con los artículos 209 y 287 de la Constitución Política.

(...)

ARTÍCULO 2°. Campo de aplicación. Las disposiciones contenidas en el presente decreto son aplicables a las entidades territoriales y a los responsables de la administración y ejecución de los recursos de la asignación especial del Sistema General de Participaciones con destino a los resguardos indígenas.

ACTIVIDADES DE MONITOREO, SEGUIMIENTO Y CONTROL INTEGRAL

ARTÍCULO 3°. Definición de actividades. Para efectos de lo dispuesto en el presente decreto, las actividades de monitoreo, seguimiento y control integral son las siguientes:

3.1. Monitoreo. Comprende la recopilación sistemática de información, su consolidación, análisis y verificación, para el cálculo de indicadores específicos y estratégicos de cada sector, que permitan identificar acciones u omisiones por parte de las entidades territoriales que puedan poner en riesgo la adecuada utilización de los recursos del Sistema General de Participaciones.

3.2. Seguimiento. Comprende la evaluación y análisis de los procesos administrativos, institucionales, fiscales, presupuestales, contractuales y sectoriales de las entidades territoriales, las cuales permiten evidenciar y cualificar la existencia de eventos de riesgo que afectan o puedan llegar a afectar la ejecución de los recursos, el cumplimiento de las metas de continuidad, cobertura y calidad en la prestación de servicios.

3.3. Control. Comprende la adopción de medidas preventivas y la determinación efectiva de los correctivos necesarios respecto de las entidades territoriales, que se identifiquen en las actividades de monitoreo o seguimiento, orientadas a asegurar la adecuada ejecución de los recursos del Sistema General de Participaciones, el cumplimiento de las metas de continuidad, cobertura y calidad y la adecuada prestación de los servicios a su cargo.

(...)

PARÁGRAFO 2°. Respecto de los recursos de propósito general y asignaciones especiales, las actividades de monitoreo, seguimiento y control integral estarán orientadas a verificar la presupuestación y ejecución adecuada de los recursos del Sistema General de Participaciones, así como el cumplimiento de las metas de continuidad, cobertura y calidad que se fijen con cargo a estos recursos en el plan de desarrollo respectivo” (Subrayados fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

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 entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

7. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros sin considerar el deterioro de la cuenta por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para la recuperación de los recursos. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

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 entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

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.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

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.

(...)

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.

(...)

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo” (Subrayados fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“12. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El valor de las obligaciones pensionales trasladadas entre la entidad que asume la obligación y la entidad que la transfiere.

El valor de las cuentas por cobrar y por pagar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El valor del gasto y del ingreso por los derechos por cuotas partes de pensiones a favor de una entidad distinta de la que tiene a su cargo la nómina de pensiones.

El valor de las operaciones interinstitucionales originadas en fondos entregados y recibidos y en recaudos, entre la Tesorería Centralizada y la entidad.

El valor de las operaciones sin flujo de efectivo de la DGCPTN con el MEN, derivadas de la emisión, sustitución o baja en cuentas de bonos de valor constante serie “A” y serie “B”.

El valor del gasto por transferencia del MHCP con el valor del ingreso por transferencia de la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional, que surgen en la emisión y ajuste por los bonos pensionales emitidos por parte del MHCP.

El valor de los recursos entregados en administración con el valor de los recursos recibidos en administración.

El valor de la provisión en las entidades concurrentes con el valor del derecho en la universidad oficial o institución oficial de educación superior o en la entidad del sector salud, beneficiaria de la concurrencia.

El valor de la cuenta por pagar en la entidad concurrente con el valor de la cuenta por cobrar en la universidad oficial o institución oficial de educación superior o en la entidad del sector salud, beneficiaria de la concurrencia.

El valor del gasto por transferencia en el MHCP con el valor del ingreso por transferencia en el MEN o en el Ministerio de Salud y Protección Social, por la asunción de obligaciones originada en la suscripción del convenio de concurrencia. El valor del bono de valor constante serie "A" y serie "B" registrado por la DGCPTN y el valor de la inversión registrada por parte de la universidad oficial o institución oficial de educación superior beneficiaria de la concurrencia.

13. FLUJOS DE INFORMACIÓN

Las entidades que participen en los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional deben garantizar adecuados flujos de información, que les permitan registrar oportunamente las operaciones que se den entre ellas, garantizando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera".

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; Obligaciones
- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio; g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular”.

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. Reconocimiento contable de los recursos recibidos de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones para los Resguardos Indígenas (AESGPRI).

Según la Ley 715 de 2001, en tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas los recursos de la AESGPRI serán administrados por el municipio en el que se encuentra el resguardo, los cuales serán manejados en cuentas separadas a las propias y para su ejecución celebrará un contrato con las autoridades del resguardo, tal como también lo indica el Decreto 1953 de 2014. Este Decreto además señala que, respecto a los bienes y servicios adquiridos con los recursos de la AESGPRI, los alcaldes o gobernadores deberán establecer los debidos registros administrativos especiales e independientes para oficializar su entrega a las autoridades indígenas.

Asimismo, en relación con el control que la Nación ejerce sobre estos recursos, el Gobierno Nacional debe fortalecer la estrategia de monitoreo, seguimiento y control integral al gasto que ejecutan las entidades territoriales con recursos del Sistema General de Participaciones.

Así pues, el Decreto 28 de 2008 estipula que dichas actividades se realizan de manera que: i) se identifiquen las acciones u omisiones por parte de las entidades territoriales que puedan poner en riesgo la adecuada utilización de los recursos del Sistema General de Participaciones; ii) se evalúen y analicen los procesos administrativos, institucionales, fiscales, presupuestales, contractuales y sectoriales de las entidades territoriales; y iii) se adopten las medidas preventivas y los correctivos necesarios respecto de las entidades territoriales, orientadas a asegurar la adecuada ejecución de los recursos del Sistema General de Participaciones, el cumplimiento de las metas de continuidad, cobertura y calidad y la adecuada prestación de los servicios a su cargo.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los activos como

recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Dentro de los elementos mencionados en esta definición cabe resaltar el control, el cual se relaciona con la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle con el fin de obtener potencial de servicio. Por lo anterior, para determinar la existencia de control, la entidad debe considerar aspectos como los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos y 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

De acuerdo con lo anterior, la AESGPRI representa para el municipio un activo puesto que los riesgos derivados de estos recursos son asumidos por el ente territorial al ser el responsable de la ejecución del gasto y es sobre su gestión que el Gobierno Nacional lleva a cabo el monitoreo, seguimiento y control integral. Al mismo tiempo estos recursos representan para el municipio un ingreso por transferencia, puesto que corresponde a un activo recibido por otra entidad pública sin que deba entregar algo a cambio.

Por lo anterior, el tratamiento contable de los recursos de la AESGPRI es el siguiente:

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) debitará la subcuenta 540823-Resguardos indígenas de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240323-Sistema General de Participaciones - Resguardos indígenas de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, el Municipio debitará la subcuenta 133709-Sistema General de Participaciones - Resguardos indígenas de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440823-Resguardos indígenas de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Una vez se realice el giro de estos recursos, el MHCP debitará la subcuenta 240323-Sistema General de Participaciones - Resguardos indígenas de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO; mientras que el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133709-Sistema general de participaciones - Resguardos indígenas de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

PREGUNTA 2. Procedimiento para verificar que el saldo del pasivo pensional registrado por parte del Municipio corresponde a lo reportado por el Ministerio de Hacienda.

Las entidades son responsables de establecer los procedimientos administrativos suficientes y adecuados, con el fin de depurar sus cifras y garantizar que la información financiera de la entidad cumpla con las características cualitativas de relevancia y representación fiel. Ahora bien, el proceso para efectuar la verificación de los saldos de pasivo pensional, que a su vez son presentados por el MHCP, es el cumplimiento de lo

establecido 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, específicamente en lo concerniente a los valores que se reportarán en las operaciones recíprocas y el cumplimiento del flujo de información que se debe mantener entre las entidades que intervienen.

PREGUNTA 3. Procedimiento para el cálculo del deterioro de cartera predial que deben realizar los Municipios.

De acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las cuentas por cobrar, con posterioridad al reconocimiento, se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor, en donde la estimación de las pérdidas crediticias esperadas puede llevarse a cabo de manera individual o de manera colectiva, tal como lo indican los numerales 2.4.1. y 2.4.2. de la Norma de cuentas por cobrar.

Ahora bien, la CGN expidió la guía de aplicación No. 005 Deterioro colectivo y baja en cuentas de las cuentas por cobrar, la cual tiene como objetivo ejemplificar el reconocimiento y medición del deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, conforme a lo establecido en el del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. No obstante, este documento no tiene carácter vinculante, es decir, las entidades no están obligadas a aplicar dicha guía, aunque podrán tomarla como referente para ejercer juicios profesionales en circunstancias similares a las expuestas.

Este documento se encuentra publicado en la página Web de la CGN, en la siguiente ruta: <http://www.contaduria.gov.co>>RCP en convergencia con NIIF – NICSP>Marco Normativo para Entidades de Gobierno>Guías de Aplicación>Deterioro colectivo y baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20231100028791 DEL 05-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de aportes en dinero recibidos a través de convenio interadministrativo. Tratamiento contable de los aportes en especie realizados a través de convenio interadministrativo.

Doctora
MARÍA NATALIA ZULUAGA MORILLO
Directora de la Dirección Sector Desarrollo Económico, Industria y Turismo
Contraloría de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038772 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:

“Por medio de la presente, me permito solicitar Concepto sobre el tratamiento contable y directrices para los Convenios en Especie, con ocasión de la Auditoría Financiera y de Gestión código 10, vigencia 2022 PAD 2023, al Instituto Distrital de Turismo – IDT, conforme a la siguiente información:

a) Antecedentes:

El Instituto Distrital de Turismo – IDT firmó en mayo del año 2021 el Convenio Interadministrativo en Especie con el Instituto Distrital De Las Artes – IDARTES, No. 1309-2021, con las siguientes características:

ACTA DE INICIO	
FECHA DE SUSCRIPCION	07/05/2021
TIPO DE CONVENIO	Interadministrativo N° 1309/2021

PARTES INVOLUCRADAS	INSTITUTO DISTRITAL DE TURISMO – IDTNIT: 900.140.515-6. INSTITUTO DISTRITAL DE LAS ARTES - IDARTES NIT: 900.413.030-9
OBJETO DEL CONVENIO:	Aunar esfuerzos técnicos, administrativos, financieros y humanos entre el Instituto Distrital de las Artes - IDARTES y el Instituto Distrital de Turismo - IDT, para promover a Bogotá como ciudad del arte y la cultura contribuyendo al fortalecimiento de la imagen de la ciudad en Colombia y en el exterior.
SUPERVISOR / A	Estará a cargo de Él (La) Asesor(a) de Comunicaciones, en todo caso EL (LA) ORDENADOR(A) DEL GASTO del IDARTES podrá en cualquier momento asignarla a otro funcionario, así como disponer lo pertinente en cuanto se refiere a apoyos a la supervisión.
VALOR TOTAL	Para todos los efectos el valor total del convenio asciende a la suma de CIENTO DIECISEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE. (\$116.646.000). EL INSTITUTO DISTRITAL DE LAS ARTES - IDARTES, aportara al convenio recursos en dinero por valor de CUARENTA MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE. (\$40.286.000) para la ejecución del convenio. EL INSTITUTO DISTRITAL DE TURISMO - IDT aportara al convenio recursos en especie por valor de SETENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA MIL PESOS M/CTE. (\$76.360.000) para la ejecución del convenio.
PLAZO	El plazo de ejecución del convenio será hasta el 15 de octubre de 2021, contados a partir de la suscripción del acta de inicio, previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución.

b) CONDICIONES ADICIONALES AL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO CELEBRADO A TRAVÉS DE LA PLATAFORMA TRANSACCIONAL SECOP II.

1.1. 'OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL INSTITUTO DISTRITAL DE TURISMO – IDT 1) Incluir la presencia de la marca ciudad en aeropuertos internacionales, a través de pauta digital en pantallas de aeropuertos internacionales con videos que posicionen a Bogotá como ciudad creativa de la música, así como de los equipamientos administrados por el Instituto Distrital de las Artes - Idartes. Alcance: Ciudad de México (México), Lima (Perú) y Quito (Ecuador). 2) Realizar pauta en redes sociales de <https://www.bogotadc.travel>, enfocada en visibilizar los escenarios de Bogotá, así como

Bogotá ciudad creativa de la música. Alcance: Madrid (España), Buenos Aires (Argentina) y Ciudad de México (México). 3) Publicar contenido audiovisual y gráfico proporcionado por el IDARTES en los pedestales digitales ubicados en diferentes partes de la ciudad, administrados por el Instituto Distrital de Turismo. 4) Obtener las autorizaciones y/o aprobaciones que se requieran para la realización de las actividades señaladas en el convenio. 5) Entregar, una vez finalice la ejecución del convenio, un reporte detallado del impacto y alcance de las pautas digitales en aeropuertos y redes sociales en el marco del convenio. 6) Poner a disposición su equipo de trabajo para llevar a cabo las acciones y objetivos del convenio. 7) Garantizar el aporte en especie correspondiente a la suma de SETENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA MIL PESOS (\$76.360.000), en la forma y términos convenidos. 8) Las demás obligaciones que por la esencia y naturaleza del convenio sean necesarias para su desarrollo.'

Consulta Contable:

1. Este Organismo de Control solicita el Concepto sobre el tratamiento contable y directrices que tiene estipulado la Contaduría General de la Nación – CGN para esta clase de Convenios, en especial el procedimiento Contable que debe realizar en sus libros de contabilidad el IDT, teniendo en cuenta que es un hecho económico que está estipulado, firmado y con condiciones contractuales descritas anteriormente”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, señala:

“40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

48. 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, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, 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.

(...)

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.5. Gastos

72. 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”.

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, las cuales aplicaban para el año 2021, establecían:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

14. 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.

15. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

1.3.2. Medición

21. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y

Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señala:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta lo señalado por el principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se procede a indicar el tratamiento contable del convenio consultado de la siguiente manera, no sin antes advertir que éste se dará de forma general y abstracta y de conformidad con la regulación contable aplicable para el 2021, año en que se suscribió el convenio y su duración:

1. Tratamiento contable de los aportes en dinero recibidos por el Instituto Distrital de Turismo – IDT.

De acuerdo con lo estipulado en el convenio interadministrativo, no se evidencia que existan condiciones por parte del Instituto Distrital de las Artes – IDARTES sino solo restricciones, ya que, el IDARTES solo requiere que el IDT use o destine los recursos

entregados para una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos le sean devueltos en el caso de que se incumpla la estipulación por parte del IDT.

Por lo tanto, el IDT debió reconocer el derecho de cobro ante el Instituto Distrital de las Artes – IDARTES, mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con la recepción de los recursos el IDT debió registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos en cumplimiento de las actividades pactadas en el convenio, el IDT debió reconocer los activos generados, los gastos incurridos o los pasivos asumidos en la subcuenta y cuenta respectiva, así como la salida de los recursos recibidos a través de un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Tratamiento contable de los aportes en especie realizados por el Instituto Distrital de Turismo – IDT.

Dado que los aportes que realiza el IDT en el convenio son ejecutados por la misma entidad en el desarrollo de sus funciones y actividades, y que por su ejecución no recibe nada a cambio ya que el aporte de IDARTES cubre actividades o adquisiciones adicionales, su tratamiento se hará conforme con los lineamientos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades, por lo cual, se reconocerán las actividades aportadas atendiendo a la naturaleza del gasto que corresponda, como por ejemplo salarios, prestaciones sociales, honorarios, consultorías, mantenimientos, entre otros.

En ese sentido, los valores en que incurra el IDT por los conceptos antes mencionados, y que se relacionen con las actividades del alcance del objeto del convenio, se deben reconocer conforme al tratamiento contable definido por la entidad para los demás hechos económicos que sean similares. Por ejemplo, los honorarios o consultorías pagados a terceros implican que la entidad debe reconocer un gasto en el resultado del periodo y una cuenta por pagar a favor del tercero.

Por último, si la entidad no realizó el registro de los hechos económicos derivados del convenio conforme a los numerales anteriores, debe corregir el error aplicando lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, afectando las respectivas subcuentas y cuentas a que haya lugar, usando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231120028811 DEL 23-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes trasladados a la Registraduría Nacional del Estado Civil, por parte del Fondo Rotatorio de la Registraduría

Doctora
SONIA FAJARDO MEJÍA
Directora Financiera
Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039092 del 28 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, nos permitimos solicitar su colaboración, en el sentido de conceptuar sobre la pertinencia del procedimiento utilizado por la Registraduría Nacional del Estado Civil - RNEC y el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil- FR, frente a la normatividad vigente y el tratamiento contable, para entidades de gobierno con respecto a los bienes sin contraprestación que para el caso, son trasladados por parte de entidad contable pública FR a la RNEC como receptora.

Lo anterior, con el fin de dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento Institucional (PMI) establecido con la Contraloría General de la República, como resultado de la auditoría financiera a los estados financieros de la Registraduría Nacional del Estado Civil - RNEC y el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil- FR de la vigencia 2022, de acuerdo con el siguiente hallazgo:

‘Hallazgo No. 1. RNEC– Ingresos de Transacciones sin Contraprestación - Propiedad Planta y Equipo

(...)

De acuerdo con la evaluación realizada a los bienes muebles tangibles e intangibles, como a los bienes inmuebles transferidos por el Fondo Rotatorio de la Registraduría - FRR a la contabilidad de la RNEC y por tanto incorporados en el Estado de Situación Financiera de la RNEC a 31 de diciembre de 2022, afectando el activo y el patrimonio de la entidad, se determinó que la Entidad aplicó la Resolución No.7953 del 28 de mayo de 2014 (Suscrita por el Registrador Nacional del Estado Civil RNEC y el Representante Legal del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil FRR), 'Por medio de la cual se legaliza el traslado de los bienes muebles, inmuebles e intangibles de propiedad del Fondo Rotatorio a la contabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil y su restitución de uso permanente sin contraprestación', la cual señala que:

CONSIDERANDO:

Que en el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación, numeral 2. Sistema Nacional de Contabilidad Pública – 2.9 Normas Técnicas de Contabilidad Pública -2.9.1 Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, se señalan los principios de contabilidad pública.

(...)

RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: Legalizar el traslado de los bienes muebles, inmuebles e intangibles (licencias y software) de propiedad del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, a la contabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil, para el uso permanente sin contraprestación.

ARTICULO SEGUNDO: A partir de la fecha de expedición de la presente resolución, los bienes muebles, inmuebles e intangibles de uso permanente sin contraprestación trasladados por el Fondo Rotatorio a la Registraduría Nacional del Estado Civil, una vez terminada su vida útil o en razón a su obsolescencia, desuso o deterioro, deben ser restituidos a la contabilidad del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil para adelantar el proceso de baja del inventario de bienes.'

ARTICULO TERCERO: A partir de la fecha de expedición de la presente resolución, los bienes intangibles (licencias y software) que se adquieran con cargo al presupuesto del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, y que cumplan con las características de identificables, controlables y que representen un potencial de servicios para la Entidad, serán trasladados de manera automática a la Contabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil para uso permanente sin contraprestación, definidas en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento como Otros Activos.

ARTICULO CUARTO: A partir de la fecha de expedición de la presente resolución, los bienes muebles e inmuebles que se adquieran con cargo al presupuesto del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil serán trasladados de manera automática a la Contabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

ARTICULO QUINTO: La presente Resolución rige a partir de la fecha de su expedición y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias, en especial la Resolución No.542 del 29 de junio de 2011.'

Ahora bien, teniendo en cuenta lo aplicado por la RNEC para la afectación contable y por ende en el Estado de Situación Financiera a 31 de diciembre de 2022, por el registro

de ingresos de bienes muebles, inmuebles e intangibles trasladados por el FRR a la contabilidad de la RNEC, es pertinente manifestar que:

I. Lo preceptuado por la Resolución No.7953 del 28 de mayo de 2014, fue aplicado por la RNEC desde su expedición. Del mismo modo, que la Entidad continuó aplicándolo hasta la vigencia auditable, sin percatarse que lo dispuesto en esta Resolución, no se encuentra actualizado conforme lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 de la CGN y sus modificaciones.

Por lo que la aplicación del nuevo marco normativo rigió a partir del 1 de enero de 2018, dado que las entidades de gobierno determinaron en esta fecha los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Así mismo, para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018, la contabilidad se llevaría bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos, así a 31 de diciembre de 2018, las entidades presentaron los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo.

De otra parte, la Resolución No.7953 del 28 de mayo de 2014 (RNEC-FRR), señala que la transferencia de los bienes intangibles (licencias y software) del FRR a la contabilidad de la RNEC, están definidas en el Régimen de Contabilidad Pública y conforme a lo establecido en el concepto 2014ER0053948 de 2014 de la CGN.

(...)

Respuesta de la entidad

Mediante oficio RNEC-S-2023-0043654 con fecha 2 de mayo de 2023, con Radicado 2023ER0073515, la RNEC indica:

Al revisar la observación expuesta nos permitimos informar que la Registraduría Nacional del Estado Civil y su Fondo Rotatorio cumple con lo establecido en el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno Resolución 533 e Instructivo 002 de la Contaduría General de la Nación, ya que el proceso contable del traslado de bienes está amparado bajo el memorando técnico requerido para la elaboración del manual de políticas contables de la entidad, el cual se elaboró con el fin de aplicar el nuevo marco normativo y la preparación de los Estados Financieros a partir de la vigencia 2018, en el cual se analizaron los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Propiedad, Planta y Equipo.

(...)

Análisis de la respuesta

La RNEC afirma que "la Registraduría Nacional del Estado Civil y su Fondo Rotatorio cumple con lo establecido en el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno Resolución 533 e Instructivo 002 de la Contaduría General de la Nación, (...)

Sin embargo, de acuerdo con lo evidenciado por esta Comisión Auditora, el traslado de los bienes que realiza el FRR a la contabilidad de la RNEC se encuentra amparado por la Resolución No.7953 del 28 de mayo de 2014 'Por medio de la cual se legaliza el traslado de los bienes muebles, inmuebles e intangibles de propiedad del Fondo Rotatorio a la contabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil y su restitución de uso permanente sin contraprestación'; Resolución suscrita por el Registrador Nacional del Estado Civil RNEC y el Representante Legal del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil FRR. Además, el considerando de esta resolución está motivado en el marco normativo del anterior Régimen de Contabilidad Pública; es decir, no se encuentra en concordancia con el nuevo marco normativo aplicable para las entidades de gobierno general, esto es, la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, de acuerdo con lo preceptuado por la CGN.

No obstante, la RNEC no anexa en su respuesta información, que, de cuenta del documento técnico elaborado conforme lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 de la CGN y sus modificaciones, el cual empezó a regir a partir del 1 de enero de 2018, específicamente en lo relacionado con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Propiedad, Planta y Equipo correspondiente a los Ingresos por Transferencia sin Contraprestación de los bienes transferidos por el FRR a la RNEC; lo anterior, para su respectiva evaluación.

(...)

De otra parte, frente a la afirmación realizada por la RNEC '(...) que corresponde a un comodato, en este caso no es posible' y 'Por lo anterior el Registrador Nacional del Estado Civil no podría actuar en un contrato de este tipo como comodatario y comodante simultáneamente'; es preciso indicar que de conformidad con el Artículo 2143 del Código Civil Colombiano, el mandato puede ser gratuito o remunerado; para este caso concreto se estaría ante la figura de un Contrato de Comodato a título gratuito; sin embargo, para efectos contables, fiscales, de garantías y de responsabilidad de las partes, es posible la estimación del valor del contrato teniendo como referente por ejemplo el valor de mercado de los bienes, el valor comercial o el valor predial del bien, este último cuando se trate de bienes inmuebles.

Así las cosas, para el caso particular, una vez estimado el valor del contrato, el mismo se suscribiría de conformidad con las cuantías establecidas en las resoluciones de delegación de ordenación del gasto vigentes para la RNEC y por el Señor Registrador Nacional del Estado Civil en su calidad de Representante Legal del FRR, subsanando así la presunta imposibilidad de formalización del vínculo jurídico.

Finalmente, es necesario indicar que de acuerdo con lo preceptuado por la CNG para el reconocimiento de los Ingresos por Transferencias sin Contraprestación pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con el uso o aplicación de los bienes recibidos, las cuales afectan el reconocimiento contable de la transacción. Así, las

estipulaciones del activo transferido pueden ser de restricciones o condiciones, las cuales definen el tratamiento contable de la operación realizada.

Por lo tanto, la entidad que recibe los bienes los reconocerá en el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente; tratamiento contable que a su vez se define a partir de que se realicen de manera integral por parte de las entidades que participan en la transferencia, juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal.

De esta manera, se debe evaluar 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, tales como la verificación de la entidad que asume los riesgos sustanciales inherentes al activo, se determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido, entre otras. Lo anterior, con el fin de que les permitan establecer el procedimiento contable y garantizar el reconocimiento adecuado del recurso controlado.

Así, el traslado de los bienes realizados por el FRR a la contabilidad de la RNEC, los cuales se encuentran amparados en la Resolución No.7953 del 28 de mayo de 2014, no contempla estas consideraciones, que den claridad sobre el reconocimiento como Activo de estos bienes por parte de la RNEC en los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2022.

Además, el tratamiento contable realizado por la RNEC como ya se indicó en el hallazgo, afectó el Patrimonio de la entidad. Situación que no está conforme con lo dispuesto en la Norma de Ingresos por Transferencias sin Contraprestación, la cual señala que este reconocimiento afectará cuentas del Activo, y del Ingreso o del Pasivo de conformidad con las restricciones o condiciones que se estipulen en el traslado realizado.

Por lo anterior, el hallazgo se configura en los términos del presente Informe.'

Por lo anterior, es importante resaltar que el manejo que le da la entidad a los bienes sin contraprestación se encuentra en el manual² de políticas contables elaborado teniendo en cuenta, el nuevo marco normativo para entidades de gobierno, que se relaciona a continuación

TRATAMIENTO CONTABLE BIENES SIN CONTRAPRESTACION ENTRE EL FONDO ROTATORIO DE LA RNEC Y LA REGISTRADURIA NACIONAL DEL ESTADO CIVIL

De acuerdo con la política contable elaborada por la entidad el tratamiento contable del traslado de los bienes sin contraprestación que se trasladan a la RNEC es el siguiente:

1 Registro contable FRR - traslado de bienes FRR a la RNEC

CUENTA	NOMBRE	DEBITO	CREDITO
1635	BIENES MUEBLES EN BODEGA		XXXX
3105	CAPITAL FISCAL	XXXX	

8347	BIENES ENTREGADOS A TERCEROS	XXXX	
8915	DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR)		XXXX

2 Registro contable RNEC – al recibir los bienes del FRR

CUENTA	NOMBRE	DEBITO	CREDITO
1635	BIENES MUEBLES EN BODEGA	XXXX	
3105	CAPITAL FISCAL		XXXX
8347	BIENES ENTREGADOS A TERCEROS	XXXX	
8915	DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR)		XXXX

3 Registro contable RNEC – al restituir el bien al FRR

CUENTA	NOMBRE	DEBITO	CREDITO
3105	CAPITAL FISCAL	XXXX	
5360	DEPRECIACION DE PROPIEDADES PLANTA Y EQ		XXXX

4 Registro contable FRR – al dar de baja los bienes restituidos de La RNEC

CUENTA	NOMBRE	DEBITO	CREDITO
3105	CAPITAL FISCAL		XXXX
5360	DEPRECIACION DE PROPIEDADES PLANTA Y EQ	XXXX	
8347	BIENES ENTREGADOS A TERCEROS		XXXX
8915	DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR)	XXXX	

(...)

‘Así las cosas, para el caso particular, una vez estimado el valor del contrato, el mismo se suscribiría de conformidad con las cuantías establecidas en las resoluciones de delegación de ordenación del gasto vigentes para la RNEC y por el Señor Registrador Nacional del Estado Civil en su calidad de Representante Legal del FRR, subsanando así la presunta imposibilidad de formalización del vínculo jurídico.’

Esta entidad se encuentra realizando el traslado de los bienes a la contabilidad de la RNEC amparados bajo la Resolución No. 7953 del 28 de mayo de 2014 ‘Por medio de la cual se legaliza el traslado de los bienes muebles, inmuebles e intangibles de propiedad del Fondo Rotatorio a la contabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil y su restitución de uso permanente sin contraprestación’; Resolución suscrita por el Registrador Nacional del Estado Civil quien a su vez es el representante legal del Fondo Rotatorio de la Registrador Nacional del Estado Civil la cual se encuentra motivada de acuerdo con el marco normativo anterior (Régimen de Contabilidad Pública) y tratamiento contable establecido en el nuevo marco normativo no fue modificado, razón por la cual en su momento no se consideró la modificación de la resolución No. 7953 del 2024.

SOLICITUD

Nos permitimos solicitar su concepto sobre si el tratamiento contable realizado por la entidad es correcto y si se encuentra amparado por el marco normativo vigente, de no ser así cual sería el tratamiento contable correcto y bajo que acto administrativo la entidad puede formalizar este traslado del Fondo Rotatorio a la Registraduría Nacional del Estado Civil”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

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.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias". (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en 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. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

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.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un hecho económico se representa fielmente cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo. Así mismo, el principio de Esencia sobre forma señala que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica.

El mencionado Marco Conceptual establece que los activos son los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener

potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, la entidad debe evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Igualmente, define los ingresos como los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Dentro de estos, se incluyen las transferencias que son los ingresos por transacciones sin contraprestación que se reciben de terceros, por conceptos como activos que recibe la entidad de otras entidades públicas.

En este sentido, con independencia del acto jurídico que indique la entrega de los bienes adquiridos por el FRR y que serán entregados a la RNEC, se debe evaluar el momento en el cual estos bienes cumplen con la definición de activo para la RNEC, esto es, que tiene el control, los riesgos inherentes y espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Una vez estos bienes cumplan con la definición de activo, la RNEC reconocerá un débito en las subcuentas y cuentas que represente los bienes de la clase 1-ACTIVOS, y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así mismo, el FRR dará de baja en cuentas los activos entregados sin contraprestación mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en las subcuentas y cuentas que represente los bienes de la clase 1-ACTIVOS.

Teniendo en cuenta el documento mencionado en su consulta "Tratamiento contable bienes sin contraprestación entre el Fondo Rotatorio de la RNEC y la Registraduría Nacional del Estado Civil" es preciso señalar que si tanto el FRR y la RNEC han realizado la baja en cuentas y la incorporación de los bienes utilizando la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, se puede identificar un error toda vez que en esta cuenta únicamente debe representar el valor de los recursos asignados para la creación de la entidad y las variaciones producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.

Por lo anterior, las entidades corregirán el saldo de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, reclasificando los valores de bienes trasladados a la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Así mismo, tanto la RNEC como el FRR evaluarán 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.

CONCEPTO No. 20231100028831 DEL 05-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de los predios y construcción de infraestructura deportiva por parte de Indeportes – Antioquia, para entrega a diferentes municipios del Departamento de Antioquia.

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
Profesional universitario
Instituto Departamental de Deportes de Antioquia - Indeportes Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038812 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:

“Desde el año 2017, Indeportes viene realizando la construcción de ciclo infraestructura deportiva en los diferentes municipios del Departamento de Antioquia, obras realizadas con recursos propios de la Entidad.

La ejecución de estas obras, incluye la compra de predios, los cuales se escrituran a nombre del Municipio beneficiario del ciclo infraestructura

Indeportes Antioquia, viene reconociendo contablemente la ejecución de estas obras en el grupo 15-Inventarios (compra de predios, ejecución de obra pública, pagos de interventoría), situación que;

- está sobrevalorando los activos de Indeportes por el reconocimiento contable de bienes que no cumplen con la definición de activo, y que son bienes que no serán administrados por Indeportes, ni requeridos para la ejecución de su objeto Misional;
- es una inversión que se está realizando en cada uno los Municipios para el uso y beneficio público de los habitantes de dicho Municipio,
- Indeportes Antioquia viene reflejando utilidades contables por valor de \$154.262.537.711 (saldo cuenta contable 3.1.09), que no son reales toda vez que no se refleja oportunamente el gasto público social;

- El saldo contable del grupo 15-inventarios al 30 de junio de 2023 es de \$106.792.393.415.
- Los Estados Financieros de Indeportes Antioquia, no están reflejando la realidad financiera, contable, social y patrimonial de Indeportes Antioquia al cierre contable.

Teniendo en cuenta lo descrito en párrafos anteriores, nos permitimos realizar la siguiente consulta

La consulta es la siguiente:

¿es correcto que Indeportes Antioquia realice el reconocimiento de estas obras en el grupo 15-inventarios, o con el fin de reflejar la realidad financiera, económica, social y patrimonial de la Entidad, es válido que la inversión realizada en las obras de ciclo infraestructura se reconozca directamente en el gasto del periodo y se utilicen las cuentas de orden para acumular los costos y gastos de cada proyecto hasta su finalización y liquidación”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero” (Subrayados 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 I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

(...)

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. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe el Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL de la siguiente manera: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”.

CONCLUSIONES

De conformidad con los antecedentes y las consideraciones expuestas se concluye:

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, con el fin de determinar el control, la entidad debe evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, para determinar si los predios que se adquieren para la construcción de ciclo infraestructura deportiva, en los diferentes municipios del Departamento de Antioquia, deben ser reconocidos en los estados financieros de Indeportes – Antioquia, es esta la llamada a evaluar si tiene el control de los predios, aun cuando la titularidad de los predios corresponda a entidades territoriales. Si Indeportes tiene el control, los registrará en cuentas del activo y en el momento en que ceda el control del mismo a la entidad territorial, reconocerá el gasto por transferencia.

Ahora bien, son inventarios aquellos activos adquiridos, que se encuentren en proceso de transformación y producidos, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Teniendo en cuenta la descripción realizada en su consulta, esto es, que con recursos propios Indeportes – Antioquia adquiere predios y ejecuta obras de infraestructura deportiva, es preciso identificar el momento en el cual se cede el control de los bienes, toda vez que si durante la ejecución de las obras, el control de los bienes corresponde a Indeportes – Antioquia, es este quien de conformidad con la Norma de inventarios incluirá como inventarios los costos de adquisición, erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la construcción.

Si se cede el control de los recursos a la entidad territorial una vez finalizada la obra, hecho materializado con la entrega de la infraestructura deportiva, Indeportes – Antioquia realizará la baja en cuentas del inventario y reconocerá un gasto en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por otra parte, se aclara que el uso de las cuentas del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL corresponde a recursos destinados directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. En este sentido, si bien las obras que está desarrollando Indeportes – Antioquia están destinadas a la recreación y deporte, al no contribuir directamente a la solución de las necesidades básicas, no es procedente el uso de las cuentas de este grupo

CONCEPTO No. 20231100029551 DEL 10-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Medición inicial en la adquisición de bienes inmuebles

Señora
FANNY YOLANDA HERRERA
Contratista
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100039452 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:

“Por medio de la presente me permito solicitar su orientación para conocer el Tratamiento contable para el registro inicial de la compra de un bien inmueble teniendo en cuenta que el valor pactado es menor al valor del avalúo realizado para la compra, este valor difiere en un porcentaje material”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno actualizado con la Resolución 211 de 2021, señala:

“ 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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

(...)

10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Bajo el entendido de que su consulta se refiere a una entidad que aplica el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el bien adquirido corresponde a un activo que cumple con los criterios para clasificarse como propiedades, planta y equipo; damos respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, la medición inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo es al costo, el cual corresponde al valor cancelado en efectivo o equivalentes al efectivo, o el valor de la contraprestación entregada en el momento de la adquisición del elemento.

Ahora bien, para el caso planteado, el bien inmueble que se adquiriera se deberá medir inicialmente al precio de adquisición que es el valor pactado en el momento de la compra, más los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición menos cualquier descuento o rebaja del precio; con independencia del valor del avalúo del bien.

Por lo anterior, la entidad reconocerá inicialmente el bien adquirido por el valor de la compra, indistintamente si este es menor al valor del avalúo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS, por el valor del terreno, y

en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el valor de la construcción; y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

CONCEPTO No. 20231100029571 DEL 10-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Maro Conceptual Gastos de transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo FP 483-2021, suscrito entre el Fondo de Programas Especiales para la Paz del Departamento Administrativo de la Presidencia, la Fuerza Aérea Colombiana y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A.

Doctora
DAYRA NAYIBE PINTO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039522 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:

“De acuerdo a la reunión que se sostuvo el día de hoy con la Contaduría General de la Nación, Corporación de la Industria Aeronáutica de Colombia y el Fondo de Programas Especiales para la Paz - DAPRE, respecto a los registros contables que cada entidad debe realizar en el marco del convenio FP 483-2021, por diferencia significativa en el reporte de operaciones recíprocas de \$15.495.336.780. De la manera más respetuosa se solicita que la Contaduría emita Doctrina Contable referente al momento del reconocimiento de los hechos económicos, a continuación se da una breve descripción de las operaciones derivadas de este convenio.

Antecedentes

- El día 29 de octubre de 2021 se firmó convenio interadministrativo por valor de DIECISIETE MIL MILLONES DE PESOS (\$17.000.000.000) M/Cte; entre el Fondo de Programas Especiales para la paz del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, FONDO PAZ - la Fuerza Aérea Colombiana FAC y la Corporación de la

Industria Aeronáutica Colombiana, CIAC el cual tiene como objeto, 'Aunar esfuerzos técnicos, tecnológicos, operacionales, humanos y logísticos, con la Fuerza Aérea Colombiana (FAC) y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A (CIAC S.A.) para fortalecer la observación aérea y espacial, la vigilancia y el reconocimiento aéreo y espacial sobre las áreas de implementación de las Zonas Estratégicas de Intervención Integral (ZEII)' mediante el cual FONDOPAZ adquirirá a través de la CIAC y con destino a la FAC un sistema FVR-90-VTOL.

- El 17 de noviembre de 2021 se firma modificadorio No. 1 del convenio, mediante el cual, se considera pertinente realizar reducción de recursos al convenio por valor de SEIS MIL NOVECIENTOS SESENTA Y NUEVE MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS \$6.969.591.000, los cuales se ejecutarán a través de procesos de selección que llevará a cabo directamente Fondo Paz en virtud de este Convenio, por tanto, es conveniente modificar la Cláusula tercera disminuyendo el valor a DIEZ MIL TREINTA MILLONES CUATROCIENTOS NUEVE MIL PESOS (\$10.030.409.000) M/Cte.
- El día 30 de diciembre de 2021 se firmó modificadorio No. 2 al convenio, donde se amplía el plazo de ejecución de 5 meses más, quedando este hasta el 30 de mayo del 2022; con el fin de dar cumplimiento a los compromisos de este, a razón de que se evidenciaron que las autorizaciones para la disposición de algunos elementos para los VTOL y el trámite de autorización del Departamento de Estado de los Estados Unidos para estos elementos demandarían más tiempo de lo estimado.
- El día 30 de mayo se firmó modificadorio No. 3, mediante el cual se generó nuevamente prórroga del convenio, modificando la cláusula quinta de la sección primera del convenio, dando como plazo de ejecución hasta el 31 de agosto del 2022.
- El 21 de junio se firmó el modificadorio No. 4 del convenio, el Consejero Presidencial para la seguridad nacional (E) solicito adelantar la gestión contractual para la adquisición del sistema VTOL y su soporte logístico, del proyecto de inversión, de tal forma que a través de este modificadorio se realizó prórroga del plazo de ejecución del convenio hasta el 31 de diciembre de 2022, así mismo y con base en la necesidad de continuar fortaleciendo el sistema de información a partir de la adquisición de dos sistemas VTOL- FVR 90, el cual contó con aval del Ministerio de Defensa Nacional y concepto técnico del Departamento Nacional de Planeación- DNP, lo que permitió la adición de recursos por valor de VEINTITRÉS MIL SETECIENTOS DIECINUEVE MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS (\$23.719.346.999) para dar cumplimiento a dichas necesidades.
- El 16 de noviembre del 2022 se firmó modificadorio No. 5 del convenio mediante el cual se solicita la adición de recursos por valor de MIL DOSCIENTOS OCHENTA MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y UN MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y SIETE CON CINCUENTA Y OCHO CENTAVOS (\$1.280.651.957,58) y ampliación del plazo de ejecución del convenio hasta el 31 de diciembre de 2023, la cual se da ya que las fabricaciones de los dos sistemas demandan un tiempo aproximado de 8 meses a partir de la fecha de la orden de compra, sin embargo, se tienen en cuenta los tiempos

adicionales de transporte, nacionalización, pruebas y demás; para los cual se concluye un tiempo de ejecución de 12 meses.

En cumplimiento al objeto del convenio ya mencionado, la Corporación de la Industria Aeronáutica colombiana S.A. el día 2 de diciembre del 2022 procede a firmar el Contrato de Compraventa con el proveedor Harris Global Communications para la adquisición de los bienes por un valor de CINCO MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL DOLARES (5.335.000 USD) con un plazo de ejecución al 31 de diciembre 2023 y una forma de pago según clausula quinta: "Pago anticipado por el SESENTA POR CIENTO (60%) DEL VALOR del contrato que corresponde a la suma de TRES MILLONES DOSCIENTOS Y UN MIL DOLARES (\$3.201.000 USD), y pago final por el CUARENTA POR CIENTO (40%) correspondiente a la suma de DOS MILLONES CIENTO TREINTA Y CUATRO MIL DOLARES (\$2.134.000 USD), cuyo objeto quedó estipulado así: "Por el presente contrato el PROVEEDOR se obliga a vender y entregar a la CIAC S.A dos (2) sistemasFVR-90 VTOL con destino a la Fuerza Aérea Colombiana – FAC de conformidad con los términos y condiciones técnicas establecidas en el presente contrato".

Una vez Harris Global Communications emite la primer factura No. RFT102556, se procedió a realizar el pago anticipado por USD3.201.000 a una TRM de \$4.840,78 correspondiente al 60% del pago anticipado, de acuerdo con lo estipulado mediante contrato.

Registros contables de CIAC

La Corporación registra el pago anticipado en la subcuenta contable 1.9.05.14 – BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO quedando pendiente por legalizar y disminuir de los Recursos recibidos en Administración por parte de FONDO PAZ, ya que estos se legalizan una vez se recibe el bien a entera satisfacción por parte de la Corporación el cual posteriormente será entregado a la Fuerza Aérea Colombiana en cumplimiento de lo establecido en el Convenio.

(...)

Fondo Paz, registra en la Cuenta contable 1510-Mercancía en Existencia, mientras culmina el ensamble del VTOL. Una vez terminado el producto y servicio a satisfacción se entregara a la Fuerza Aérea de Colombia como destinación final mediante una cuenta contable 542307 Bienes Entregados sin contraprestación.

De igual manera se adjunta el convenio suscrito para su conocimiento, modificaciones, documento entregado por la CIAC donde informa la salida de recursos, factura del proveedor Harris".

CONSIDERACIONES

La Ley 368 de 1997, por la cual se crea la Red de Solidaridad Social, el Fondo de Programas Especiales para la Paz y el Fondo del Plan Nacional de Desarrollo Alternativo -Fondo Plante- y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 9º. Creación y naturaleza jurídica. Créase el Fondo de Programas Especiales para la Paz, como una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrada como un sistema separado de cuentas”.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, define:

“40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista 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 Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

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 use o consuma 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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de

la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El 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:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

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.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

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, describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS así: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, lo indicado en los antecedentes y lo estipulado en el convenio FP 483-2021, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, a través del Fondo de Programas Especiales para la Paz – Fondo PAZ, efectúa el desembolso de recursos para la adquisición de sistemas de aeronaves remotamente pilotados tipo VTOL que serán entregados a la Fuerza Aérea Colombiana – FAC, con la finalidad de fortalecer la observación aérea y espacial, la vigilancia y el reconocimiento aéreo y espacial sobre las áreas de implementación de las Zonas Estratégicas de Intervención Integral (ZEII). Los recursos desembolsados por el Fondo son entregados a la Corporación de la Industria Aeronáutica de Colombia – CIAC, para ser administrados y ejecutados durante el proceso de adquisición y pagos con el proveedor de los sistemas de aeronaves.

De lo anterior se infiere que la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana realiza la administración de los recursos, y que es el Fondo PAZ la entidad que ejerce control sobre estos. Por lo tanto, el tratamiento contable que debe realizar cada una de las entidades en relación con el convenio FP 483-2021, es el siguiente:

- Giro de los recursos

En primer lugar, se debe considerar que el Fondo de Programas Especiales para la Paz (FONDO PAZ) es una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República - DAPRE, sin personería jurídica, administrado como un sistema separado de cuentas. En ese sentido el DAPRE debe aplicar el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento, en la contabilidad del Fondo, de la entrega de recursos a la CIAC.

Dado que los recursos que se le asignan al Fondo PAZ provienen entre otras fuentes del Presupuesto General de la Nación, el DAPRE, en la contabilidad del Fondo PAZ, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Con la recepción de los recursos, 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.

- Ejecución de los recursos

Con el desembolso de los recursos en las actividades acordadas en el convenio, la CIAC 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. Dado que el bien que se está adquiriendo no se encuentra bajo la administración de la CIAC, esta no deberá reconocer los valores desembolsados al proveedor en cuentas de orden.

Por su parte, el DAPRE, en la contabilidad del Fondo PAZ, registrará el anticipo del 60% a través de un débito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Recepción de los bienes

Cuando el proveedor efectúe la entrega de los sistemas de aeronaves el DAPRE, en la contabilidad del Fondo PAZ, deberá reconocerlos mientras efectúa la entrega de los mismos a la FAC, y para ello registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, por el monto desembolsado previamente al proveedor, y en la subcuenta 240601-Bienes y servicios de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, por el valor no cubierto por el desembolso realizado.

- Pago final al proveedor

Cuando la CIAC informe que ha efectuado el pago del saldo pendiente que existía con el proveedor, el DAPRE, en la contabilidad del Fondo PAZ, registrará un débito en la subcuenta 240601-Bienes y servicios de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la CIAC 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.

- Entrega de los bienes a la FAC

Cuando los sistemas de aeronaves sean transferidos a la FAC, le corresponderá al DAPRE, en la contabilidad del Fondo PAZ, reconocer este hecho de acuerdo con la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, para lo cual debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

La recepción de estos bienes deberá ser reconocido por la FAC, de acuerdo con la naturaleza de los mismos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que

corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo anterior, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre el Fondo PAZ, la CIAC y la FAC con el fin de que se reconozcan adecuadamente los hechos y de igual manera haya una correcta conciliación de los saldos de operaciones recíprocas.

Por último, si las entidades relacionadas con el convenio FP 483-2021 no han realizado el registro de los hechos económicos conforme a lo previamente indicado, deberá cada una corregir en su información financiera 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.

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. 20231100029741 DEL 12-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento contable como activo intangible o como gasto de las licencias adquiridas por la Contraloría General del Risaralda

Doctor
EDILSON VALENCIA CASTAÑO
Profesional universitario
Contraloría General del Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010040752 del 05 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:

“Para el normal funcionamiento de los sistemas de información con que cuenta la Entidad y no afectar la continuidad en la prestación del servicio, la Contraloría General del Risaralda anualmente en su plan de adquisiciones incluye los ítems: Renovación de uso licencias antivirus, renovación de uso licencia sistemas de información documental SAIA, renovación de uso sistema de información financiero ARIES y renovación de uso licencias de google para los correos institucionales; contratación que se establece normalmente para periodos de un año.

De acuerdo al régimen de contabilidad en la identificación como activo se incluyen los grupos que representan los recursos controlados por la empresa como producto de sucesos pasados y de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros; y a criterio de la Contraloría los pagos anteriores no reúnen las cualidades exigidas para ser clasificados como activos, teniendo en cuenta además que lo que se está adquiriendo no es la propiedad del bien sino su uso durante un tiempo determinado, también teniendo presente lo regulado en la dinámica contable de la cuenta 1970 – Activos intangibles... ‘Representa el valor de 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. Así mismo, representa el valor de la plusvalía generada en las combinaciones de negocios clasificadas como adquisiciones, en las cuales la entidad adquirida es absorbida por la adquirente. 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.’

Conforme lo expuesto anteriormente, me permito solicitarle informarme ¿Si es correcto que la Contraloría registre dichos pagos directamente al gasto, como lo viene realizando o si por el contrario debe inicialmente registrarlos en la cuenta 1970 y amortizarse durante el año en que se contrata el servicios (Sic)?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud

de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

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” (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:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de termina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual, con la finalidad de incorporarlos correctamente en la información financiera.

La materialidad de una entidad se vislumbra a través del umbral que esta ha definido en su Manual de políticas contables, y el cual dependerá de la etapa del proceso contable que se esté ejecutando, por lo que existe el umbral de materialidad para el reconocimiento de activos, el correspondiente para medición, y por último el de presentación y revelación. Así mismo, para aplicar la materialidad, y dado que el primer objetivo al que se orienta la información financiera de las Entidades de Gobierno corresponde al de rendición de cuentas, es necesario aclarar que la materialidad

dependerá en primera medida de la naturaleza del hecho económico, la cual está relacionada con el tipo de bien o servicio que se adquiere y, en segundo lugar, de la magnitud que representa el hecho, que corresponde a su valor monetario y se aplica cuando la naturaleza del bien o servicio permite su reconocimiento en diferentes elementos de los estados financieros.

Adicionalmente, el Marco conceptual define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un suceso pasado, del cual se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro. Mientras que los gastos se definen como 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. Agregando, que la Norma de activos intangibles determina los siguientes criterios para el reconocimiento de este tipo de activos: i) que sean recursos identificables, ii) de carácter no monetario, sin apariencia física, iii) que se prevea usarlos durante más de 12 meses y iv) no se espere venderlos ni distribuirlos de forma gratuita en el curso normal de la operación.

En consecuencia, debido a que las licencias adquiridas por la Contraloría General del Risaralda se requieren para realizar las actividades administrativas y funcionales de la entidad por un término de 12 meses, su naturaleza es la de gasto, y no es adecuado que se reconozcan como parte de sus activos en la información financiera.

Por consiguiente, la adquisición de las licencias de uso se reconocerá de acuerdo con su naturaleza, es decir, como un gasto para la entidad, mediante un débito en la subcuenta 511159-Licencias de la cuenta 5111-GENERALES. Este reconocimiento no impide que la entidad ejecute el control administrativo que considere adecuado y que es acorde a lo especificado en sus manuales operativos.

CONCEPTO No. 20231100029791 DEL 12-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Ajustes contables que no afectaron la contabilidad presupuestal

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Contadora
Administradora Colombiana de Pensiones – Colpensiones
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010040142 del 1º 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 auditoría realizada a los estados financieros del año 2022 de la administradora Colombiana de Pensiones – Colpensiones, la Contraloría General de la República constituyó el siguiente hallazgo:

‘Inoportunidad de Colpensiones de disponer de saldos reales en los Estados Financieros, lo cual infiere inconsistencia en el registro contable y sus ajustes pertinentes en la cuenta 4808130100 “Comisión de Administración Fondo de Pensiones Obligatorias”, con el fin de que los saldos correspondan a la realidad de la operación, incumpliendo con el principio contable de exactitud de la información financiera como lo señala el Marco Normativo para Entidades del Gobierno Decreto 533 de 2015’.

La causa del hallazgo obedece a que en la conciliación al 31 de diciembre de 2022 de saldos contables vs presupuestales de la cuenta 4808130100 - Comisión de Administración Fondo de Pensiones Obligatorias, se presentó una partida conciliatoria por valor de \$246.758 correspondiente a la anulación y ajuste contable de documentos que se registraron inicialmente en vigencias anteriores al año 2022.

Estos ajustes se realizaron contablemente con fecha del año 2022 afectando la cuenta 4808130100 - Comisión de Administración Fondo de Pensiones Obligatorias, pero no presentaron afectación presupuestal, dando aplicación al principio de anualidad presupuestal, por cuanto los registros se dieron en vigencias diferentes, así:

- Documento No. 4101360165 por (\$9.905): Corresponde a una cuenta por pagar de diciembre de 2021, anulada en enero de 2022.
- Documento No. 6801241141 por \$256.663: Corresponde a un ajuste en la distribución de la comisión del recaudo contabilizada en una vigencia anterior al año 2022.

En su momento se informó al ente auditor que no existe diferencia alguna entre el registro contable y presupuestal de ingresos por comisión de administración al cierre de la vigencia de 2022, teniendo en cuenta que los registros realizados correspondieron a ajustes de tipo contable y al ser de vigencias anteriores no deben tener movimiento en presupuesto por el principio de anualidad presupuestal, sin embargo, en el informe final de auditoría la Contraloría ratificó el hallazgo, sin tener en cuenta que la diferencia presentada es presupuestal no contable.

De igual forma durante el año 2022 se dejó evidenciada en la conciliación que se realiza de forma mensual.

Por lo anterior de manera atenta solicitamos la dinámica contable que se debe utilizar para el registro de estos hechos económicos en el evento que pudieran volver a suceder”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento”.

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 VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

Ahora bien, de conformidad con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar, que pueden o no representarse en la contabilidad presupuestal, teniendo en cuenta que de acuerdo con el principio de Devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, esto es que, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por otra parte, un error es la omisión e inexactitud que se presenta en los estados financieros, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

De lo anterior, es necesario aclarar que identificar el momento en el cual estaba disponible la información, para efectuar adecuadamente un reconocimiento contable, es indispensable para determinar si un registro contable atenderá a la corrección de un error o al reconocimiento de un hecho económico con nueva información.

Por lo tanto, para las situaciones planteadas en su consulta si requiere anular un registro de periodos anteriores que corresponda a un error, se afectarán las partidas del activo y pasivo respectivas, y como contrapartida se reconocerá un registro en la subcuenta que corresponda a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20231100030031 DEL 13-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de los hechos económicos por la finalización del 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.

Doctora
NIDIA CAROLINA PUENTES AGUILAR
Directora Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010040972 del 06 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 Dirección Administrativa y Financiera de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR, de manera atenta solicita se emita un concepto sobre la forma y el momento adecuados de registrar la baja en cuentas de las Plantas de tratamiento de aguas residuales que construye nuestra Entidad en ejercicio del saneamiento básico que le compete.

La consulta está referida en particular al caso presentado en el marco del convenio 1310 de 2014, celebrado entre la Corporación, el Municipio de Fusagasugá y la Empresa de Servicios Públicos EMSERFUSA, cuyo registro contable fue objeto del Hallazgo 1 en el Informe de auditoría financiera de la vigencia 2022 por parte de la Contraloría General de la República”.

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.

(...)

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: LA CORPORACIÓN se obliga a desarrollar las siguientes actividades: 1) Realizar oportunamente el aporte establecido en el presente convenio. 2) LA CORPORACIÓN atenderá de forma oportuna cada uno de los requerimientos técnicos, jurídicos y administrativos que permitan la construcción de las obras adelantadas por EMSERFUSA E.S.P. acorde con cada una de las consideraciones definidas en los estudios de Consultoría. 3) Ejercer a través del supervisor designado para tal propósito, el seguimiento y control de la ejecución técnica, financiera, ambiental y jurídica del convenio y representar a LA CORPORACIÓN ante EL MUNICIPIO Y EMSERFUSA E.S.P. en las reuniones, comités de obra y demás escenarios donde se requiera para dar cuenta de lo que a LA CORPORACIÓN le compete. 4) El supervisor delegado por LA CORPORACIÓN evaluará y determinará conveniencia de los desembolsos que se realice de la cuenta bancaria conjunto, por lo que emitirá informe en tal sentido a la Tesorería 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).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, vigentes para el periodo contable 2022, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de

la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de

Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución, susceptible de incrementar el patrimonio de quien recibe los recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos y convenios administrativos o interadministrativos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Así las cosas, y de conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

i. Reconocimiento de los recursos aportados por la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca a la ejecución del Convenio interadministrativo de asociación N° 1310 de 2014

Los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, y la entidad que los entrega no pierde el control de estos, pues el administrador: i) no asume los riesgos significativos y ii) no obtiene beneficios económicos con los recursos administrados, más allá de la remuneración que pueda percibir por la administración.

Estos recursos no se entregan a título de contraprestación ni con la finalidad de incrementar el patrimonio de quien administra los recursos, aunque en el instrumento jurídico puede pactarse un porcentaje como remuneración por la administración. En este caso, los recursos entregados no constituyen un ingreso para la entidad que los recibe, por cuanto la entidad que los entrega no busca pagarle ni transferirle activos financieros sin contraprestación a quien actuará como administrador.

Para estos casos, cuando una entidad de gobierno reciba o entregue recursos en administración aplicará el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

De esta manera, cuando la Corporación entregó los recursos a EMSERFUSA E.S.P., fueron entregados en administración y ha debido registrarse la salida de efectivo debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que correspondía de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, cuando EMSERFUSA E.S.P. haya entregado información sobre la gestión realizada con los recursos, la Corporación debió registrar un débito en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, por el

valor de los costos asociados a la construcción que con posterioridad será entregada de manera gratuita, y en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 5-GASTOS, el valor de las erogaciones incurridas que no hacen parte del costo de la construcción, y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la entrega de las obras por parte del constructor y del administrador de los recursos a la Corporación, a esta le correspondía registrar un débito en la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, por el valor que correspondiese al porcentaje de avance entregado o al valor total aportado si se efectúa una sola entrega al final de la construcción.

Por su parte, a la terminación del convenio interadministrativo, el saldo de los recursos entregados en administración por la Corporación, así como los rendimientos financieros generados no invertidos en el proyecto, se reconocen una vez sean reintegrados por EMSERFUSA E.S.P. mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

ii. Reconocimiento de la entrega de la construcción de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales (PTAR) Resguardos del casco urbano del Municipio de Fusagasugá

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que, para el reconocimiento de los activos, la entidad 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.

En este sentido, 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.

En consecuencia, las obras de construcción de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales (PTAR) Resguardos del casco urbano del Municipio de Fusagasugá deben ser incorporadas como activo por la entidad territorial en su información financiera, dado que, por mandato constitucional es quien asume los riesgos significativos inherentes de la planta de tratamiento, así como tiene 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 lo tanto, cuando en ejecución del convenio interadministrativo se haya efectuado entregas parciales de la construcción de la PTAR Resguardos, la Corporación debió ir reconociendo cada entrega como gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Si, por el contrario, se efectuó una única entrega al final cuando la construcción se encontraba lista para ser usada, con la entrega del control y de los riesgos asociados a esta al Municipio, la Corporación debió registrar la entrega mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

De esta manera, aunque la Corporación se encuentre en proceso de liquidación del convenio interadministrativo, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa en el momento en que estos ocurran. Por lo tanto, y dado que la entrega de la construcción se efectuó en 2021, la Corporación deberá corregir el error en el periodo actual, 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 ello, la Corporación 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. 20231100030061 DEL 13-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes adquiridos para ser entregados a diferentes instituciones sin contraprestación

Doctor
GERMÁN ELÍAS ROMERO CRUZ
Coordinador GIT de Financiera
Agencia de Renovación del Territorio
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010041262 del 07 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 Agencia de Renovación del Territorio – ART con código de consolidación contable 923272741, esta realizando un proceso de contratación misional cuyo objeto es la adquisición de dotaciones (Implementos escolares y ambulancias), con el fin de dotar (Bienes entregados sin contraprestación) a las diferentes Instituciones Educativas y Hospitales de los Municipios en los que hacemos intervención.

Por lo anterior, el contratista o los contratistas que se les adjudique el proceso, deberán entregar los bienes directamente en las instalaciones de las entidades beneficiadas bajo la supervisión de la ART.

Teniendo en cuenta el planteamiento anterior, tenemos las siguientes preguntas:

1. ¿Estos bienes se deben ingresar al almacén de la Agencia de Renovación del Territorio- ART?
2. De ser positiva la respuesta ¿Cuál sería el tratamiento contable para la Agencia de Renovación del Territorio- ART?”

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de la República de Colombia en el artículo 354, señala que:

“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”.

En el mismo sentido, 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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.”

(Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, el Marco Conceptual establece que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo que, en atención a su consulta y de conformidad con la Norma de inventarios, si la ART tiene el control de los recursos antes de entregarlos en las instalaciones de la entidad beneficiaria, la ART reconocerá los bienes adquiridos para ser distribuidos en forma gratuita en el curso normal de la operación como inventarios.

En consecuencia, con la adquisición de los bienes, la ART reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Cuando la entidad entregue el control de estos bienes a las diferentes instituciones educativas y hospitales deberá reconocer el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si son entregados a entidades de gobierno, o la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, si son entregados a empresas; y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA

Por último, se precisa que 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, el control administrativo que tienen que efectuar las entidades a los elementos que deben o no deben reconocerse en la información financiera como activos, será determinado por la

entidad, ya que este constituye un medio de control propio y en este sentido, la CGN no es competente para pronunciarse sobre el manejo del inventario o almacén de las entidades públicas, por cuanto dicha materia no es objeto de su regulación.

CONCEPTO No. 20231100030171 13-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de los pagos efectuados a la Comisión Nacional del Servicio Civil correspondientes a los derechos de un concurso que no se ha realizado

Doctora
ROSA EDELMIRA ÁNGEL CALDERÓN
Profesional especializado
Contraloría Municipal de Villavicencio
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010041942 del 14 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:

“Teniendo en cuenta que la Contraloría Municipal de Villavicencio para proveer empleos de carrera administrativa. Realizó durante las vigencias 2020, 2021 y 2022 pagos anticipados y que durante el proceso de selección para la vigencia 2021 la comisión se vio abocada a suspender la cual fue reactivada el día 21 de octubre del 2022.

Razón está la Auditoría General de la Nación realizó un hallazgo por haber realizado de forma anticipada argumentando que la entidad hasta el momento ha cancelado el 91% del valor total del proceso de selección para proveer vacantes.

Argumento ‘Dichos valores no fueron reflejados en los estados financieros como una cuenta por cobrar ni como un bien y servicios pagados por anticipado’.

En consideración que el registro contable realizado por la Contraloría Municipal de Villavicencio fue: (...)

Orden de pago
51117901 xxxxxxxx
24905401 xxxxxxxx

Comprobante de egreso

24905401 xxxxxxxxx
1110 xxxxxxxxx

Es pertinente mencionar que hice la consulta con varios contadores públicos de entes territoriales y demás entidades públicas que han hecho el proceso de convocatorias y me manifestaron que lo han contabilizado al gasto tal como se hizo en esta entidad.

La pregunta es si este hecho económico se debe registrar como lo sugiere la AGR”.

A través de comunicación vía telefónica del 9 de octubre, la consultante indica que este hecho económico se llevó a cabo con la Comisión Nacional del Servicio Civil.

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:

“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).

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establece:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error” (subrayado fuera de texto).

Por último, 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, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera:

“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la dinámica de esta cuenta, se debita por “El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos” y se acredita, entre otras razones, por “El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo”.

CONCLUSIONES

Atendiendo al 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, y considerando que los pagos efectuados a la Comisión Nacional del Servicio Civil corresponden a los derechos de un concurso que no se había realizado en el momento en que se hizo el respectivo pago, este hecho debió reconocerse como un servicio pagado por anticipado; posteriormente, en el periodo en que se lleve a cabo dicho concurso, se reconocerá el respectivo gasto.

Ahora bien, dado que en este caso debe realizarse un ajuste al reconocimiento de este hecho económico, la entidad debe aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante un débito en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20231100032371 DEL 20-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de recursos entregados por una entidad territorial a la Comisión Nacional del Servicio Civil para el proceso de selección para la provisión de empleos.

Doctora
YULI GORETH PERALTA RODRÍGUEZ
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010042482 del 18 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

“(…) Una Entidad territorial necesita girar los recursos a la Comisión Nacional del Servicio Civil para efectos de convocatoria del personal provisional.

La pregunta es ¿qué cuenta contable debo de afectar?”

CONSIDERACIONES

La circular Externa 2023RS000121 del 11 de enero de 2023 expedida por la Comisión Nacional del Servicio Civil-CNSC a los Representantes Legales y Jefes de Unidad de Personal, o quienes hagan sus veces, en entidades del Sistema General de Carrera y de los Sistemas Específicos y Especiales de creación legal administrados y vigilados por la Comisión Nacional del Servicio Civil-CNSC, señala:

“En consecuencia, es deber de las entidades destinatarias de esta Circular, en cabeza de sus representantes legales o quien haga sus veces, apropiar en sus presupuestos los recursos para cofinanciar y cubrir los costos de los respectivos procesos de selección que comienzan su planeación a partir del 01 de enero de 2023, en un valor estimado (...).

Se precisa que el saldo definitivo a pagar por parte de las entidades, se establecerá una vez se haya recaudado el valor total de los derechos de participación de los aspirantes y se realice el respectivo cierre del proceso de selección”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que el principio de contabilidad de Devengo, orienta a que todo hecho económico se reconozca en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo.

En este sentido y atendiendo a su consulta, en el momento en que la entidad territorial gire los recursos a la Comisión Nacional del Servicio Civil para que esta inicie el concurso registrará este desembolso como un servicio pagado por anticipado en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Posteriormente, una vez se realice el respectivo cierre del proceso, la entidad territorial debitará la subcuenta 511157-Concursos y licitaciones de la cuenta 5111-GENERALES, por el valor total que le corresponda pagar a la Comisión Nacional del Servicio Civil, y acreditará la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por el valor previamente girado como pago anticipado, y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por los recursos adicionales que pague.

CONCEPTO No. 20231100032391 DEL 20-10-2023

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
TEMAS	Marco Conceptual Provisiones
SUBTEMA	Obligaciones de las entidades que hacen parte del régimen especial o de excepción en salud por la administración de la seguridad social en salud

Doctora
 DAYANA PAOLA BONIVINTO PEÑARANDA
 Jefe sección de contabilidad
 Universidad Industrial de Santander
 Bucaramanga

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010042552 del 18 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 la respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “i. Dado que UISALUD opera como Administrador de Recursos de Salud y también como Prestador de Servicios de Salud (tal como se indicó en las definiciones del numeral 1 de este documento), ¿el rubro contable para reconocer las cuentas por cobrar de UISALUD sería siempre la cuenta 1322, o dependiendo del origen de la cuenta por cobrar, según el rol desempeñado, serían así: como Administrador de Recursos de Salud la 1322 y como prestador la 1319?
- ii. Según el procedimiento indicado en el concepto 20211100018871 DEL 19.04.2021 (radicación de facturas), y la inaplicabilidad la Resolución N° 177 de 2020 (reservas técnicas):
 1. ¿Para los costos/gastos asociados al rol de Administrador de Recursos de Salud por los servicios prestados por los proveedores de servicios en salud, no aplicaría el principio contable del devengo?
 2. ¿No afectaría esta práctica el principio contable de asociación, por cuanto se podrían estar reconociendo como costos/gastos en un año partidas que tienen relación de causalidad con los ingresos percibidos en un período anterior?
 3. ¿Si se tiene evidencia de la prestación del servicio por los proveedores de servicios de salud y se puede hacer estimación (dejando la debida evidencia documental), se puede reconocer el gasto en el período que corresponde?

4. ¿Por qué el valor de los servicios de salud prestados por los proveedores de UISALUD en su rol de Asegurador (Administrador de Recursos de Salud) se reconocen como gastos y no como costos?
- iii. ¿Por qué si se cuenta con una factura emitida por el proveedor de servicios de salud y/o la probabilidad de reconocimiento presentada en el literal c) del numeral ii. de esta comunicación, se debe reconocer un gasto de provisión del rubro 5372 y no un gasto del rubro 5613 como se indica en el Concepto 20202000003021 del 12.02.2020, es decir, en el Estado de Resultados siempre se mostrarán gastos por provisiones y no gastos ordinarios o costos, tal como se expone en la pregunta del literal d) del punto anterior?
- iv. Dado que el rubro 480826 fue eliminado del catálogo de cuentas de la CGN, ¿cuál rubro se debe utilizar en su lugar: a) 480841 Auditorías realizadas por la Entidad Administradora de los Recursos de Seguridad Social en Salud o b) 480863 Reintegros.”

Adicionalmente, mediante comunicación telefónica con la doctora Dayana Paola Boniviento Peñaranda, del día 12 de octubre de 2023, la entidad informó que las obligaciones que esta contrae en su rol de administradora de la seguridad social en salud están sujetas a incertidumbre sobre su cuantía. Esto a consideración de que el valor a pagar está supeditado a procesos de auditoría que demoran aproximadamente 4 meses y que culminan luego de una conciliación con los terceros con los que se tiene la obligación.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con relación al principio de devengo, señala que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, con relación al principio de asociación, establece 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 con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos” (Subrayado fuera del texto).

Dicho Marco Conceptual define los costos como “decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio. Los costos contribuyen a la

generación de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de transacciones con contraprestación” (Subrayado fuera del texto).

Las Norma de provisiones, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, expresa que se reconocerán como provisiones “los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento” (Subrayado fuera del texto).

En línea con esta obligación, en el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la descripción del gasto de la cuenta 5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD señala que esta “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 un potencial de servicio o beneficios económicos. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES, las Entidades Obligadas a Compensar (EOC), las entidades que hacen parte los regímenes especiales o exceptuados en salud, las entidades territoriales y los fondos de salud descentralizados” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno contiene las descripciones de las cuentas 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. Con relación a la primera establece que esta “representa el valor de los derechos a favor de la entidad 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 (...)” (Subrayado fuera del texto). Por otra parte, con respecto a la segunda cuenta señala que esta “representa el valor de los derechos de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud” (Subrayado fuera del texto).

Finalmente, mediante el artículo 3º de la Resolución 340 de 2022, se eliminó la subcuenta 480826-Recuperaciones del CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Teniendo en cuenta las descripciones establecidas en el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad utilizará la cuenta 1319- PRESTACIÓN DE

SERVICIOS DE SALUD para registrar los derechos que tenga a su favor por su rol de prestadora de servicios de salud y la 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD cuando tenga derechos por su función como administradora de la seguridad social en salud.

2. Los gastos que tiene la entidad desde su rol de administradora de la seguridad social en salud corresponden a provisiones en el sentido de que están asociados a obligaciones sobre las cuales se tiene incertidumbre sobre su cuantía. Dichos gastos se registran en la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

De manera particular, las obligaciones relacionadas con los anteriores gastos están asociadas con valores facturados por terceros, los cuales están sujetas a procesos de auditoría. De ahí que se registren por un valor estimado hasta tanto se termine el proceso de auditoría y se determine el valor final de la obligación. Para la estimación, la entidad considerará la información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o el proveedor de servicios y tecnologías en salud.

En ese orden ideas, las provisiones deberán reconocerse en el momento en que surja la obligación y una vez se tenga el valor estimado de esta, aplicando el principio de devengo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. No obstante, los gastos relacionados con dichas provisiones no cumplen el principio de asociación puesto que no están vinculados a la prestación de servicios, sino al aseguramiento en salud. Es por esa misma razón, que no se reconocen como costos.

4. Teniendo presente la eliminación de la subcuenta 480826-Recuperaciones, la entidad deberá considerar el hecho económico que registraba antes en dicha subcuenta para evaluar si hay una denominación específica dentro de las subcuentas habilitadas en las cuentas de la clase 4-INGRESOS del CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por ejemplo, las subcuentas de la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES. En caso de no existir un concepto concreto, la entidad deberá hacer uso de las subcuentas "Otros" dentro las cuentas indicadas previamente.

CONCEPTO No. 20231100032421 DEL 20-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Presentación de estados financieros Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de representante legal
	SUBTEMA	Obligatoriedad de elaborar estados financieros individuales Presentación de notas a los estados financieros en la plantilla de que trata la Resolución 441 de 2019 Elaboración de políticas contables y operativas Presentación del informe que trata la Resolución 172 de 2023

Doctor
ÓSCAR EVANGELISTA CUBILLOS CAMELO
Asesor Grado 19
Instituto de Estudios del Ministerio Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100042732 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:

“Pregunta 1: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público elaborar estados financieros independientes de los de la Procuraduría General de la Nación?”

Los estados financieros que ha venido emitiendo el Instituto de Estudios del Ministerio Público son de presentación. En las notas se revelan hechos económicos que no son recurrentes, que surgen durante el periodo y que tienen un efecto material en la situación financiera o en su rendimiento, presentando así información adicional relevante.

En caso afirmativo a la Pregunta 1, y teniendo en cuenta que el Instituto de Estudios del Ministerio Público no reporta independientemente al CHIP:

Pregunta 2: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público presentar las notas a los estados financieros en la plantilla de que trata la Resolución 441 del 26 de diciembre

de 2019 de la Contaduría General de la Nación, modificada por la Resolución 193 de 2020, "Por la cual se incorpora en la Resolución No.706 de 2016 la Plantilla para el reporte uniforme de las notas a la Contaduría General de la Nación y la disponibilidad de Anexos de apoyo para su preparación", toda vez que, esa plantilla es de obligatorio cumplimiento para el reporte en el Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP, y la Entidad Reportante es la Procuraduría General de la Nación?

Pregunta 3: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público elaborar políticas contables y operativas adicionales a las de la Procuraduría General de la Nación?

El informe por cambio de representante legal de que trata Resolución 349 de 2018 de la Contaduría General de la Nación es emitido por la Procuraduría General de la Nación agregando la información del Instituto de Estudios del Ministerio Público, respecto de su gestión, el estado del proceso contable y de los sistemas que lo soportan. Como lo establece el numeral 2.41 del Manual de Políticas de Operación del Procedimiento Contable Versión 2, que integra el Sistema de Gestión de Calidad de la Procuraduría General de la Nación.

La representante legal del Instituto de Estudios del Ministerio Público es la Procuradora General de la Nación.

Pregunta 4: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público elaborar el informe de que trata Resolución 349 de 2018 de la Contaduría General de la Nación, cuando se presente cambio del Director de esta dependencia?".

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado con la Resolución 456 de 2017, dispone:

"4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación" (subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.5. Presentación de los estados financieros

127. La información sobre los elementos de los estados financieros se presenta en un juego completo de estados financieros, el cual está compuesto por a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

(...)

129. Los estados financieros pueden ser individuales o consolidados. Los estados financieros individuales son los presentados por la entidad contable pública, es decir, aquellos que presentan la información financiera de propósito general de la entidad de gobierno” (subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, indican:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

2. Los estados financieros individuales son los que presenta la entidad que no posee control, influencia significativa ni control conjunto en una empresa o, que, teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial.

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera”.

Ahora bien, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, señala:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (subrayado fuera de texto).

Además, el Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de representante legal, incorporado por la Resolución 349 de 2018, derogada por la Resolución 172 de 2023, establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de representante legal, con el siguiente texto:

El informe contable que se debe elaborar cuando se produzca cambio de representante legal en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública hace parte del acta de informe de gestión establecido en la normativa vigente y se refiere a las condiciones en que se entrega el sistema contable de la entidad.

Al separarse de su cargo, el representante legal, con el apoyo del contador responsable del proceso contable y con base en la información que suministren las diferentes áreas de la entidad que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, presentará un informe sobre los asuntos de su competencia a quien lo sustituya en sus funciones, con el propósito de evidenciar el estado del proceso contable y de los sistemas que lo soportan, así como garantizar el normal desarrollo de dicho proceso” (subrayado fuera de texto).

La Resolución 193 de 2020, por la cual se modifica el artículo 2º de la Resolución 441 de 2019 y se adiciona un párrafo al artículo 16 de la Resolución 706 de 2016, indica:

“ARTÍCULO 2º. A partir del corte de presentación del informe de cierre para la vigencia 2020, las entidades públicas incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018, y demás normas que la modifiquen o sustituyan, deberán presentar sus notas a los estados financieros, cumpliendo con la estructura uniforme detallada en el documento anexo denominado “PLANTILLA PARA LA PREPARACIÓN Y

PRESENTACIÓN UNIFORME DE LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS”, el cual incluye aspectos para la preparación de las notas y hace parte de la presente Resolución (...)” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención al concepto emitido por el GIT de Jurídica de la CGN con el N° 20231030018843 del 2 de octubre de 2023, donde se señala que el Instituto de Estudios del Ministerio Público es un fondo especial con personería jurídica, y por lo tanto, estaría de forma independiente dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública – RCP, conforme lo establece el numeral 3° del artículo 5° de la Resolución 195 de 2021, se procede a dar respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

Pregunta 1: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público elaborar estados financieros independientes de los de la Procuraduría General de la Nación?

El Instituto de Estudios del Ministerio Público al configurar una entidad contable pública, sujeta al ámbito de aplicación del RCP, debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables de forma individual, con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

En este sentido, la entidad debe preparar estados financieros individuales de propósito general y presentar el juego completo de estados financieros, compuesto por un estado de situación financiera al final del periodo contable, un estado de resultados del periodo contable, un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y las notas a los estados financieros; de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

Pregunta 2: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público presentar las notas a los estados financieros en la plantilla de que trata la Resolución 441 del 26 de diciembre de 2019 de la Contaduría General de la Nación, modificada por la Resolución 193 de 2020 (...)?

La “Plantilla para la preparación y presentación uniforme de las notas a los estados financieros” debe ser presentada por las entidades contables públicas incluidas en el ámbito del RCP. En este sentido, el Instituto de Estudios del Ministerio Público como entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del RCP, deberá presentar sus notas a los estados financieros, cumpliendo con la estructura uniforme detallada en el documento anexo denominado “Plantilla para la preparación y presentación uniforme de las notas a los estados financieros”.

Pregunta 3: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público elaborar políticas contables y operativas adicionales a las de la Procuraduría General de la Nación?

El Instituto de Estudios del Ministerio Público deberá contar con su propio manual de políticas contables, a fin de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el RCP. Además,

deberá 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.

Igualmente, la entidad contará con políticas de operación que faciliten la ejecución del proceso contable y que aseguren el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

Pregunta 4: ¿Debe el Instituto de Estudios del Ministerio Público elaborar el informe de que trata Resolución 349 de 2018 de la Contaduría General de la Nación, cuando se presente cambio del Director de esta dependencia?

La Resolución 349 de 2018 fue derogada por la 172 de 2023, de modo que, cuando se produzca cambio de representante legal en la Institución de Estudios del Ministerio Público, esta entidad atenderá las disposiciones de la resolución vigente, la cual considera, entre otras cosas, que el representante legal con el apoyo del contador responsable del proceso contable, presente un informe sobre los asuntos de su competencia a quien lo sustituya en sus funciones, con el propósito de evidenciar el estado del proceso contable y de los sistemas que lo soportan, así como garantizar el normal desarrollo de dicho proceso.

CONCEPTO No. 20231100035231 DEL 25-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de los terrenos recibidos en compensación por daños ambientales causados por terceros.

Doctora

CLAUDIA PATRICIA CARVAJAL MANTILLA

Profesional Especializado de Contabilidad - Subdirección Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010041812 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:

El Plan de Compensación Ambiental emitido por la CDMB mediante Resolución N° 0658 de 2020, para el proyecto denominado "Construcción de la conectante del Corredor 1. Vía Nacional Bogotá – Bucaramanga y Corredor 2. Vía Bucaramanga – Pamplona, en el Departamento de Santander", localizado en los municipios de Floridablanca y Bucaramanga en el Departamento de Santander, ejecutado por la Sociedad Concesionaria Autovía Bucaramanga – Pamplona S.A.S., contempla la adquisición de predios en el área de influencia directa del proyecto teniendo en cuenta el área protegida declarada por la entidad como PNR La Judía, buscando garantizar los servicios ecosistémicos y la biodiversidad de la zona intervenida.

Las medidas de compensación contemplan la siembra de árboles por los permisos de levantamiento parcial de veda, el aprovechamiento y manejo de guadua, por enriquecimiento, por aprovechamiento forestal único, por aprovechamiento de árboles aislados y por ocupación de cauce. La siembra se llevará a cabo en los predios a adquirir o en predios institucionales del área de influencia directa del proyecto. Además, entre las actividades a efectuar por la Sociedad, se encuentran: acondicionamiento del terreno, plateo, repicado, trazado de siembra, ahoyado, siembra, fertilización, control fitosanitario, resiembra, mantenimiento año 1, 2 y 3 y aislamiento.

Por lo que, la Corporación pregunta ¿cómo se haría el reconocimiento por la recepción de los bienes adquiridos por la Sociedad y entregados a la entidad en compensación por daño ambiental?

CONSIDERACIONES

El Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible 1076 de 2015, señala:

“ARTÍCULO 2.2.2.3.1.1. Definiciones. Para la correcta interpretación de las normas contenidas en el presente decreto, se adoptan las siguientes definiciones:

(...)

Medidas de compensación: Son las acciones dirigidas a resarcir y retribuir a las comunidades, las regiones, localidades y al entorno natural por los impactos o efectos negativos generados por un proyecto, obra o actividad, que no puedan ser evitados, corregidos o mitigados”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”.

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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.

(...)

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”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Por su parte, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala que esta denominación corresponde a los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Estos ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

Así las cosas, y en el entendido que la Corporación recibe bienes en compensación por daños ambientales causados por terceros, estos bienes se reconocerán como ingreso por transferencia.

Por lo tanto, cuando la Corporación tenga el control del bien transferido reconocerá un ingreso en la subcuenta 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS e incorporará el terreno como inventario en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, si con posterioridad será entregado a la entidad territorial; o en la

subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que mejor identifique el uso previsto para el bien por parte de la Corporación.

Ahora bien, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación establece que la medición de la transferencia del bien recibido a título gratuito corresponde al valor del mercado del bien recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. No obstante, cuando no sea factible obtener alguna de las anteriores mediciones, la transferencia del bien se medirá por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que lo entrega.

CONCEPTO No. 20231100036441 DEL 27-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Activos intangibles
	SUBTEMA	Realizar una nueva medición inicial de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo y activos intangibles

Doctora
ANDREA JASMÍN SALINAS CRUZ
Oficina de control interno
U.A.E. Instituto Nacional de Metrología
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010042992 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:

"(...) considerando que en la entidad se viene adelantando la implementación de un software para el registro, control, seguimiento y gestión de los bienes de propiedades, planta y equipo e intangibles (licencias y software), el área de Servicios Administrativos y contable dentro del proceso de depuración de los bienes para la migración de la información al software, ha planteado la realización de una **"medición inicial"** de los bienes por considerar que los valores actuales no corresponden a los reales. Por lo anterior, teniendo en cuenta que en el año 2018 se realizó el proceso de convergencia a las normas internacionales (nuevo marco normativo contable) de acuerdo a lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 533 de 2015 por el cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y al Instructivo No. 002 del 08 de octubre de 2015 mediante el cual se dieron instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno orientando a las entidades respecto a las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo que entre otros aspectos incluyó la determinación de los saldos iniciales para los diferentes grupos de cuentas dentro de las que se encuentran las propiedades, planta y equipo e intangibles.

Por lo anterior, de acuerdo con las funciones y roles que debe cumplir la Oficina de Control Interno en la entidad, nos permitimos solicitar el concepto respecto a las siguientes inquietudes:

1. En virtud de la normatividad vigente para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco normativo para entidades de gobierno, ¿el Instituto puede adelantar en el 2023 el proceso de determinación de un nuevo costo “medición inicial” para los bienes? Considerando que en la medición posterior solo hace mención a depreciación y deterioro.
2. En caso de determinar el nuevo costo de los bienes en el 2023 ¿en qué condiciones se debe realizar el proceso, es decir, debe realizarse a través de un concepto técnico, lo puede efectuar la entidad a través de sus diferentes áreas, qué método de medición se debe usar?
3. ¿Considerando que la mayoría de los bienes fueron adquiridos en años anteriores, al determinar un nuevo costo la entidad debe realizar corrección a los estados financieros anteriores atendiendo lo expuesto en el Marco normativo respecto a políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores?
4. ¿Al calcularse un nuevo costo para los bienes en esta vigencia, el mayor o menor valor resultante del proceso en qué cuenta contable debe registrarse?
5. ¿En caso de poderse realizar la determinación de un nuevo costo en esta vigencia, es correcto indicar que corresponde a una medición inicial?
6. ¿En caso de determinarse en el 2023 un nuevo costo para los bienes depreciables, se debe realizar el ajuste en la depreciación desde el ingreso del bien al almacén?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

1.2. Medición de los elementos de los estados financieros

95. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

96. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

97. La medición inicial de un elemento permite su reconocimiento en la información financiera y, posteriormente, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado en el reconocimiento,

dependiendo de lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida

útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que el reconocimiento de los elementos de los estados financieros se realiza siempre que exista una medición fiable y que, con posterioridad a la medición inicial, el valor asignado a dicho elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente del utilizado en el reconocimiento, de conformidad con lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

De esta manera, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señalan que la medición posterior de las propiedades, planta y equipo será por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y la de los activos intangibles será por el costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad no podrá realizar un nuevo cálculo bajo los criterios de “medición inicial”, debido a que en el año 2018 la entidad realizó la medición inicial de las propiedades, planta y equipo y de los activos intangibles, con base en lo dispuesto en la Resolución 533 de 2015 y lo señalado en el Instructivo No 002 del 8 octubre de 2015; y lo que le corresponde hacer es la medición posterior de estos bienes.

En consecuencia, para el año 2023, la entidad aplicará lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en lo relacionado con la medición posterior de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles.

CONCEPTO No. 20231120036691 DEL 02-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Registro de pagos de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales a través de Fondo de Contingencias FCEE.

Doctor
EUEDES SOLER SANABRIA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028942 del 16 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 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en virtud de 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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es aportante del Fondo de Contingencias de Entidades Estatales (FCEE) y registra los aportes efectuados al FCEE por procesos judiciales en su contra, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 190801- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

1. Transferencia de recursos al Fondo de Contingencias

190801001 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMÓN		190801002 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMÓN DTN-SCUN	
débito	crédito	débito	crédito
XXXX		XXXX	

De conformidad con el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno actualizado según la Resolución 064

de 2022, se realizan los registros correspondientes según numeral 2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial para el reconocimiento de las cuentas por pagar y 2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial para realizar el pago, sin embargo, estos son procesos que se generan cuando los recursos afectan el presupuesto de la entidad y de manera transaccional con la parametrización establecida para tal fin y con aplicación del tipo de gasto indicado en la T-CON 7.

Mediante cadena presupuestal cuando se hace el reconocimiento y pago del fallo en contra:

1. Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada

2701-LITIGIOS Y DEMANDAS		2460-CRÉDITOS JUDICIALES	
débito	crédito	débito	crédito
XXXX			XXXX

2. Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada

2460-CRÉDITOS JUDICIALES		1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801	
débito	crédito	débito	crédito
XXXX			XXXX

Teniendo en cuenta las normas citadas, y en aras de precisar el tratamiento contable del `registro de los pagos de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno' cuando estos se efectúan a través del fondo de contingencias, solicitamos aclaración en los siguientes puntos:

1. Debido a que no es procedente realizar causación (obligación) para hacer el reconocimiento y pago es decir afectar la cuenta CRÉDITOS JUDICIALES/Sentencias-246002, teniendo en cuenta que no hay afectación en el presupuesto. ¿Cuál sería el procedimiento adecuado y las cuentas contables que se deben afectar?
2. ¿Cuál sería la parametrización que se aplica y de ser el caso cual sería el modulo transaccional para efectuar el procedimiento en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF?"

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:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, señala:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

(...)

2.5. Aportes al fondo de contingencias

Cuando la entidad realice aportes al fondo de contingencias por procesos judiciales en su contra, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el aporte se realice con otros recursos entregados en administración, o la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. (...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito

judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

(...)

2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración”.

Mediante el radicado CGN 20231100021451 del 02 de agosto de 2023 se dio respuesta a su consulta radicada con el N° 20230010028942 del 16 de junio de 2023, sin

embargo, dado que la subcuenta 480826-Recuperaciones fue eliminada del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 340 de 2022, se hace necesario modificar la respuesta.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES de la siguiente manera: "Representa el valor de la reversión de las provisiones de periodos anteriores que se origina por cambios en las estimaciones". Además, establece que se debita con "El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable" y se acredita con "El valor de las reversiones de las provisiones".

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos de carácter presupuestal.

Respecto a la normativa contable, el principio de contabilidad pública de Devengo señala que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por otra parte, 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.

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que cuando se realicen aportes al fondo de contingencias por procesos judiciales en su contra, la entidad 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, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el aporte se realice con otros recursos entregados en administración, o la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Dado que con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada surge un pasivo para la entidad, procederá a efectuarse su reconocimiento en los estados financieros,

aun cuando para su liquidación se utilicen los recursos previamente aportados al fondo de contingencias.

En consecuencia, atendiendo al principio de Devengo, con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, la entidad registrará una cuenta por pagar para lo cual debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y acreditará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, la diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. Por el contrario, si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión se acreditará 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 respectiva a la cuenta 4831-REVERSIÓN DE PROVISIONES, si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Finalmente, con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada con recursos del fondo de contingencias, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y se acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Debido a que los registros contables anteriormente mencionados se encuentran conforme a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no procede realizar un cambio en la parametrización del SIIF, dado que este se encuentra alineado al procedimiento.

Por lo anterior, se deroga el concepto CGN No. 20231100021451 del 02 de agosto de 2023.

CONCEPTO No. 20231100037091 DEL 02-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar por concepto de incapacidades a las EPS

Doctora
CLAUDIA MARÍA GÓMEZ FRANCO
Asesor Contable (E)
Contraloría General de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043222 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:

“(…) durante la vigencia hay EPS que realicen un pago por incapacidades, dentro de estos pagos hay algunos que son mayores o menores frente al valor al esperado y registrado en contabilidad como cuenta por cobrar, ocasionado en gran medida por las diferencias en el IBC. Dentro de las inquietudes se tienen:

1. ¿Cuándo se realiza un pago mayor por parte de la EPS como se debe registrar contablemente el mayor valor pagado?
2. ¿Cuándo se realiza un pago menor por parte de la EPS como se debe registrar contablemente el menor valor pagado?
3. ¿Podría registrarse un cruce entre los saldos de menores y mayores valores pagado por la misma EPS para diferentes funcionarios, ¿cuál sería el registro contable?
4. ¿Se tiene una incapacidad por cobrar que ya superó los 3 años para su gestión de cobro y no es recibida por parte de la EPS, es causal de saneamiento contable o debe trasladarse a difícil cobro y realizar el deterioro?

5. ¿Cuándo la entidad realiza el pago de incapacidades y esta supera los 180 días y no son reconocidas por la EPS, como se debe proceder contablemente con esta cuenta por cobrar?

6. ¿Un funcionario ingresa a la entidad y se incapacita u obtiene una licencia sin cumplir los días para el reconocimiento por la EPS, como debe la entidad registrar contablemente este pago no reconocido por la EPS?

7. ¿Un funcionario fallece, la entidad paga los días de incapacidad, pero no se realiza el cobro ante la respectiva EPS (por falta de los soportes que solo son entregados al funcionario) como se debe registrar esta cuenta por cobrar que ya no será reconocida por la EPS?

8. ¿Cuál es la dinámica contable para el registro de pago de incapacidades al funcionario y el registro del recaudo de estas por parte de la EPS, registro de deterioro y registro de traslado a cuentas de difícil cobro?”

CONSIDERACIONES

La Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, indica:

“ARTICULO 8o. Conformación del Sistema de Seguridad Social Integral. El Sistema de Seguridad Social Integral es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente Ley.

ARTICULO 9o. Destinación de los recursos. No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 98 del 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”.

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.2.5.5.13 Prestaciones económicas derivadas de las licencias por enfermedad y riesgos laborales y de la licencia de maternidad o paternidad. Durante la licencia por enfermedad general o profesional, maternidad o paternidad el empleado

tiene derecho a las prestaciones económicas señaladas en la normativa que las regula, las cuales estarán a cargo de la entidad de seguridad social competente.

Cuando la licencia por enfermedad general sea igual o inferior a dos (2) días se remunerará con el 100% del salario que perciba el servidor. A partir del tercer día la licencia por enfermedad genera vacancia temporal en el empleo y se remunerará de conformidad con las normas de Seguridad Social en Salud” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“ARTÍCULO 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. (...)

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquellas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

Serán de cargo de la respectiva administradora de riesgos profesionales (ARL), el valor de los aportes para los Sistemas de Seguridad Social en Salud y Pensiones que se causen durante los períodos de incapacidad originados por una enfermedad o accidente de carácter profesional, en la parte que de ordinario correspondería al aportante con trabajadores dependientes. En este evento, la ARP descontará del valor de la incapacidad el monto correspondiente a la cotización del trabajador dependiente.

(...)

PARAGRAFO 1o. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud serán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente.

En el Sistema General de Riesgos Laborales las Administradoras de Riesgos Laborales reconocerán las incapacidades temporales desde el día siguiente de ocurrido el accidente de trabajo o la enfermedad diagnosticada como laboral.

Lo anterior tanto en el sector público como en el privado.

PARAGRAFO 2o. Durante los períodos de incapacidad o de licencia de maternidad, los afiliados que se encuentren en tales circunstancias deberán presentar su autoliquidación de aportes al Sistema a través de su empleador, o directamente si se trata de trabajadores independientes, por todo el tiempo que duren dichas licencia o

incapacidad" (Subrayado fuera del texto).

Sobre las incapacidades con una duración superior a 180 días, el Decreto-Ley 3135 de 1968, por el cual se prevé la integración de la seguridad social entre el sector público y el privado, y se regula el régimen prestacional de los empleados públicos y trabajadores oficiales, señala:

"ARTÍCULO 18. AUXILIO POR ENFERMEDAD. En caso de incapacidad comprobada para desempeñar sus labores, ocasionada por enfermedad, los empleados o trabajadores tendrán derecho a que la respectiva entidad de previsión social le pague, durante el tiempo de la enfermedad, las siguientes remuneraciones:

a) Cuando la enfermedad fuere profesional, el sueldo o salario completo durante ciento ochenta (180) días, y

b) Cuando la enfermedad no fuere profesional, las 2 terceras partes (2/3) del sueldo o salario durante los primeros noventa (90) días y la mitad del mismo por los noventa (90) días siguientes.

PARÁGRAFO. La licencia por enfermedad no interrumpe el tiempo de servicio.

Cuando la incapacidad exceda de ciento ochenta (180) días el empleado o trabajador será retirado del servicio y tendrá derecho a las prestaciones económicas y asistenciales que este decreto determina" (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Decreto 1848 de 1969, por el cual se reglamenta el Decreto 3135 de 1968, establece:

"ARTICULO 9. PRESTACIONES. En caso de incapacidad comprobada para trabajar, motivada por enfermedad no profesional, los empleados públicos y los trabajadores oficiales tienen derecho a las siguientes prestaciones:

a) Económica, que consiste en el pago de un subsidio en dinero, hasta por el término máximo de ciento ochenta (180) días, que se liquidará y pagará con base en el salario devengado por el incapacitado, a razón de las dos terceras partes (2/3) de dicho salario, durante los primeros noventa (90) días de incapacidad y la mitad del mencionado salario durante los noventa (90) días siguientes, si la incapacidad se prolongare; y

b) Asistencial, que consiste en la prestación de servicios médicos, farmacéuticos, quirúrgicos, de laboratorio y hospitalarios, a que hubiere lugar, sin limitación alguna y por todo el tiempo que fuere necesario" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. 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 entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos,

pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO de la siguiente manera: “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal”.

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, indica:

“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 reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, las entidades reconocerán una cuenta por cobrar por concepto de incapacidades cuando se tenga el derecho de reembolso legalmente exigible según las disposiciones normativas vigentes, para lo cual se aplicará integralmente la norma de Cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, para el reconocimiento de incapacidades la entidad deberá considerar que, en relación con los dos primeros días de incapacidad originada por enfermedad general que, según lo dispuesto en los Decretos 1083 de 2015 y 780 de 2016, la entidad debe cancelar al funcionario, se registrará con un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

A partir del tercer día de ausencia por incapacidad y hasta el día 180 donde se tiene un derecho de reembolso por parte de las EPS, se registrará un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cuando corresponda al pago por licencia como la de maternidad, que está a cargo de la EPS, se utilizará la subcuenta 251108-Licencias.

El pasivo se cancelará con el giro al funcionario y el derecho de cobro con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS.

Así las cosas, se da respuesta a las preguntas planteadas en la consulta bajo los siguientes términos:

PREGUNTAS 1 Y 2. Cuando se presenten mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS respecto de la cuenta por cobrar reconocida por la entidad, las diferencias se deberán reconocer en función de la causa que las origina.

i. Cuando la liquidación realizada por la entidad es correcta, pero existen diferencias por mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, producto de un error cometido por estas, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, el procedimiento contable será el siguiente:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del giro, y un crédito en las subcuentas 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor liquidado y registrado por la entidad, y en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la diferencia presentada, la cual configura una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS.

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del giro, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor transferido, subsistiendo un derecho de cobro por el saldo insoluto a cargo de la EPS por concepto de incapacidades.

ii. Cuando en la liquidación de la entidad exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros, la entidad lo corregirá en el periodo contable en el que se descubrió el hecho, así:

a. Diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en el mismo periodo del reconocimiento de la cuenta por cobrar.

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando: i) la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al funcionario el reintegro del mayor valor pagado, o ii) la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, cuando la entidad asuma dicho valor; y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La entidad corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al funcionario.

Posteriormente, la entidad registrará el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b. Diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en un periodo posterior al reconocimiento de la cuenta por cobrar.

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al funcionario el reintegro del mayor valor pagado, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando esta diferencia la deba asumir la entidad; y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La entidad corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al funcionario.

En este caso, si el error de periodos anteriores es material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Posteriormente, la entidad reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

PREGUNTA 3. El registro contable de la cuenta por cobrar a la EPS se efectúa usando como tercero la EPS y no el tercero del funcionario, por lo tanto, cuando se realiza el reconocimiento del o los pagos realizados por parte de la EPS se cruzan directamente con el valor total adeudado por esta. Por su parte, si fruto del mayor o menor pago realizado por la EPS surge un derecho a favor del funcionario o una obligación a cargo, esta se reconocerá afectando el tercero del funcionario.

PREGUNTA 5. Atendiendo lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto 3135 de 1968 y el artículo 9 del Decreto 1848 de 1969, el empleado incapacitado tiene derecho a recibir un auxilio monetario durante 180 días, por lo que, la entidad tendrá un derecho de reembolso por parte de la EPS por los pagos de incapacidad solo por el término de estos 180 días.

Así las cosas, la entidad no podrá reconocer una cuenta por cobrar a la EPS por pagos efectuados al empleado por concepto de incapacidad a partir del día 181, ya que la EPS no efectuará el pago, por cuanto no tiene la obligación legal exigible de reembolso.

Si la entidad ha realizado el reconocimiento de cuentas por cobrar sin tener el derecho de reembolso, corregirá el error de la siguiente manera:

i) cuando el error fue cometido en el periodo actual, reconocerá un gasto por incapacidades o una cuenta por cobrar al empleado responsable, dependiendo si la entidad determina que corresponde a un gasto o a un error a cargo de un empleado; y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

ii) cuando el error fue cometido en periodos anteriores, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, dependiendo si la entidad determina que corresponde a un gasto o a un error a cargo de un empleado; y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

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

PREGUNTA 6. Las incapacidades laborales son pagadas directamente por el empleador al trabajador, y el empleador es quien luego debe cobrarlas a la EPS. De esta manera, si su pregunta corresponde a los dos primeros días de incapacidad por enfermedad laboral, la Entidad reconocerá un gasto mediante un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

PREGUNTA 7. Cuando la entidad efectúe pagos por incapacidad sobre los cuales no se tenga un derecho de reembolso por parte de la EPS de acuerdo con las disposiciones legales, la Entidad no reconocerá una cuenta por cobrar a la EPS, por no cumplirse los criterios de reconocimiento. Por lo tanto, reconocerá un gasto tal como se indica en el párrafo inmediatamente anterior.

Ahora bien, si la entidad ha realizado el registro de cuentas por cobrar sin tener el derecho de reembolso, corregirá el error tal como se indicó en la respuesta a la pregunta 5.

PREGUNTAS 4 Y 8. De acuerdo con las consideraciones expuestas, y dado que el principio de Devengo establece que la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable, lo cual conlleva a que

en la contabilidad se reconozcan como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En 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. 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.

Con base en lo anterior, si la entidad ostenta un derecho del cual espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento reconocerá este hecho cuando surja el derecho a percibir dichas sumas de dinero.

Posteriormente, estas cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. Las pérdidas por deterioro, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar, corresponden a las estimaciones de las pérdidas crediticias esperadas. Lo anterior teniendo en cuenta que el reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de estas, sino del riesgo de su recaudo.

Es de precisar que, si en el momento en el que ocurre el hecho económico, la Entidad cuenta con información de que la EPS no realizará el reembolso por cuanto no se satisface los mandatos legales y reglamentarios para su solicitud, no deberá reconocerse la cuenta por cobrar.

De otra parte, 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; 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 entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento como activo.

En este sentido, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar a las EPS cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la entidad debitará la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. La diferencia se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Por último, las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de aspectos relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la entidad para la recuperación de saldos.

En consecuencia, si una cuenta por cobrar reconocida inicialmente en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR cumple con alguna de las características descritas en el párrafo anterior, no sería adecuado mantenerla reconocida en dicha subcuenta y debería reclasificarse a la subcuenta 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

CONCEPTO No. 20231100037111 DEL 02-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Activos biológicos Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de donaciones de bienes de los cuales no se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros

Doctora
MICHELLE TATIANA MAYORGA AYALA
Contratista - Dirección de Contabilidad
Alcaldía de Soacha
Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043792 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:

“Se solicita de manera respetuosa procedimiento de reconocimiento contable de activos, ya que en Municipio de Soacha se adelanta una donación por parte de diferentes empresas de planta y árboles, de acuerdo a esto se debe realizar el reconocimiento contable y si es caso su depreciación. Teniendo en cuenta que el Municipio no busca ningún beneficio económico y productivo de estos árboles”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

(...)

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.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

"CAPÍTULO I ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación; b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación; c) transformarse o consumirse en la producción de bienes que serán vendidos, a precios de mercado o de no mercado, o distribuidos en forma gratuita; o d) consumirse en la prestación de servicios que generarán ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

17. ACTIVOS BIOLÓGICOS

17.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo a lo establecido por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y lo señalado por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las plantas y árboles que reciba el municipio de Soacha en calidad de donación, no podrán

reconocerse como activo, debido a que aunque es resultado de un evento pasado, la entidad no tendrá control sobre dichos elementos y no espera obtener de ellos potencial de servicio ni beneficio económico futuro.

Además, dichos elementos no cumplen con los criterios para ser reconocidos como inventarios; propiedades, planta y equipo ni activos biológicos; indicados en las normas descritas en las consideraciones.

Por lo anterior, el municipio de Soacha no procederá a realizar su reconocimiento en los estados financieros como activo ni como ingreso, no obstante, si podrá revelarse dicha información en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100037371 DEL 03-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Baja en cuentas de activos y pasivos

Doctora
LUZ MILENA MARÍN ARIZA
Directora Técnica de Contabilidad
Departamento de Santander
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043982 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:

“(…) El Departamento de Santander y la Universidad Industrial de Santander, firmaron un contrato transaccional por un proceso ejecutorio de mayor cuantía, donde el Departamento de Santander paga el saldo de una deuda mediante la dación en pago con inmuebles de su propiedad.

Para lo anterior, el Departamento de Santander realizó avalúos comerciales técnicos a los diferentes inmuebles destinados para la transacción, valores que fueron la base para la suscripción de las escrituras:

MUNICIPIO DE UBICACIÓN	DESCRIPCION	VALOR AVALUO COMERCIAL	VALOR CONTABLE	DIFERENCIA
SOCORRO SANTANDER	Lote de terreno No1.	935.240.000	317.800.000	617.440.000
SOCORRO SANTANDER	Lote de terreno No2.	1.421.606.000	483.070.000	938.536.000
SOCORRO SANTANDER	Lote de terreno No3.	4.501.100.000	1.529.500.000	2.971.600.000
Total		6.857.946.000	2.330.370.000	4.527.576.000

Como podemos ver, el valor de la transacción es superior al valor en libros, lo que genera una diferencia, sobre la cual solicitamos nos indiquen que tratamiento contable debe darle el Departamento, teniendo en cuenta que la normatividad y doctrina dispone

que... la actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo no está permitida por la Norma y los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor del servicio recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición. Por otra parte, cuál sería el manejo de las cuentas recíprocas entre la Universidad y el Departamento. (...)"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 180 de 2023, indican:

"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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo." (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se establece que, con posterioridad al reconocimiento, los activos clasificados como propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no se actualizará su valor en libros.

En este sentido, como el hecho económico referido consiste en la extinción de una obligación mediante la entrega de unas propiedades al acreedor, en donde el valor de la transacción es mayor al valor en libros de los bienes, la gobernación de Santander deberá reconocer la diferencia generada como un ingreso en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con respecto al manejo de las cuentas recíprocas, la subcuenta 480805 no es recíproca; sin embargo, podrá consultar las reglas de eliminación dispuestas por la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → Productos → Reglas de eliminación → Elegir la opción "2023" y allí descargar la última versión del archivo Excel Reglas de Eliminación

CONCEPTO No. 20231100038051 DEL 09-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de sanciones tributarias asumidas por un funcionario.

Doctor
 JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador de grupo
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100044782 del 02 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:

“Atendiendo el principio de devengo del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, cuando se presenta una sanción tributaria para la entidad, pero esta es asumida (pagada) por el funcionario responsable, es decir, los recursos no se consignaron a la entidad para que fuera esta quien realizara el pago, sino que por el contrario el funcionario realizó el pago directamente (de sus propios recursos) a la autoridad administrativa resarcando el daño, y que esto no comprende una erogación de recursos de la entidad por ningún concepto. ¿Se debe reconocer contablemente la sanción en los estados financieros de la entidad? En caso afirmativo ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe aplicar?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 180 de 2023, indican:

“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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se deben reconocer como pasivos las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse de forma fiable.

Por lo anterior, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares deberá reconocer la cuenta por pagar por la sanción tributaria debitando la subcuenta 589025-Multas y sanciones de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ahora bien, en el momento en que la cuenta por pagar es cancelada por un funcionario de la entidad, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares debitará la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20231100039051 DEL 14-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Cuenta contable para reconocer en el crédito bienes recibidos por entidades territoriales, bienes recibidos por parte de terceros y bienes que son reintegrados a la entidad. Tratamiento contable de activos clasificados como propiedades, planta y equipo recibidos en periodos anteriores que no se reconocieron en los estados financieros de dichos periodos.

Señor
LAUREANO ESAÚ VILLAMIL LAITÓN
INFOGEX S.A.S.
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010044572 del 29 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:

“INFOGEX S.A.S. es una empresa de desarrollo de software y actualmente inicia un proyecto para control de inventarios y bienes de una entidad pública, (...).

1. Se define unos tipos de origen del bien: dotación, donación, reintegro (...).

2. Cuando los bienes al ingreso son de la vigencia actual se debitan a las cuentas del nivel 1635 tenemos la dificultad para determinar las cuentas acreedoras por cada uno de los orígenes dotación `cuando los bienes son recibidos de entes territoriales`, donación `cuando los bienes son donados por particulares o por personas jurídicas`, reintegro `cuando un bien fue hurtado y se encuentra y se debe hacer la entrada` agradecemos nos apoyen en:

- a. Los bienes recibidos clasificados de menor cuantía a que cuentas se acreditarían
- b. Los bienes recibidos clasificados de mayor cuantía a que cuentas se acreditarían

3. En caso de encontrar bienes con orígenes dotación, donación, reintegro que la entidad haya recibido en vigencias anteriores y no se hayan incluido en los resultados financieros en su momento, la pregunta sería a que cuentas se debitan y a que cuentas se acreditan para que esos bienes sean contabilizados adecuadamente”.

Mediante llamada telefónica el consultante indica que la entidad a la que hace referencia es una Secretaría de Educación Municipal.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

(...).

(...)

3. Los bienes que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado y que no cumplan los criterios de

reconocimiento de las normas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Propiedades de inversión; Activos intangibles; o Activos biológicos no se reconocerán como activo ni como ingreso de transacciones sin contraprestación.

4. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de

la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error” (subrayado fuera de texto).

Por último, 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, describe las cuentas 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS de la siguiente manera:

1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA: “Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la entidad durante más de 12 meses para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva”.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: “Representa el valor de los activos monetarios y no monetarios obtenidos por la entidad en transacciones sin contraprestación con terceros, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. También representa los valores relacionados con la asunción o condonación de obligaciones, así como los bienes declarados a favor de la Nación y los bienes expropiados”.

CONCLUSIONES

Al preparar información financiera de propósito general, la entidad deberá tener en cuenta dos aspectos importantes contenidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno: las características cualitativas fundamentales que la información financiera debe cumplir para que sea útil a los usuarios, es decir la relevancia y la representación fiel, y la definición de los elementos de los estados financieros.

Respecto a la característica de Relevancia, la información financiera es relevante cuando 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. En ese sentido la materialidad 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 su información financiera de propósito general, por lo cual, la entidad debe establecer el umbral de materialidad para el reconocimiento de los bienes que cumplan con la definición de activo dentro del manual de políticas contables.

Por su parte, los activos, como uno de los elementos de los estados financieros, se definen como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por lo anterior, para efectuar el reconocimiento correspondiente cuando las entidades adquieren activos, estos deben cumplir con: i) los requisitos para considerarse como activos, ii) el criterio de materialidad establecido en las políticas contables de la entidad, y iii) los criterios de reconocimiento dependiendo del tipo de activo al que pertenecen, según el bien y el propósito para el cual son adquiridos.

Si la entidad ha determinado que un bien no cumple con las condiciones anteriormente señaladas, no será objeto de reconocimiento en su información financiera, esto sin perjuicio de los controles administrativos que alternamente se adopten a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público, incluyendo el registro contable en cuentas de orden deudoras de control.

Para este caso en particular, y de acuerdo con la consulta realizada los activos a los que se hace referencia se han clasificado en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, es decir, pertenecen al grupo de Propiedades, planta y equipo. Al respecto, vale la pena resaltar que el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define tales activos como bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, que serán usados por la entidad durante más de 12 meses para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, y que además en dicha cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

Ahora bien, en los casos descritos en la consulta se mencionan bienes recibidos por entidades territoriales, bienes recibidos por parte de terceros y bienes hurtados que posteriormente son reintegrados a la entidad. En su reconocimiento, la cuenta que se debe acreditar depende del caso así:

- La contrapartida de los bienes recibidos por entidades territoriales o por parte de terceros se reconocerán como una transferencia cuando la entidad tenga el control de estos, mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, dependiendo del tipo de entidad que entrega el bien.

- Para los bienes hurtados que posteriormente son reintegrados a la entidad, dependerá de la esencia económica de la transacción, por lo cual no es posible brindar una respuesta concreta a su solicitud ya que es necesario conocer a profundidad cada situación.

Respecto a los activos de propiedad, planta y equipo recibidos en vigencias anteriores pero que no fueron reconocidos, la entidad deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, según el cual los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Cuando se trata de errores de periodos anteriores, estos serán corregidos en el periodo en el que sean descubiertos, por lo cual la entidad aplicará el siguiente tratamiento contable dependiendo del caso:

- Bienes recibidos por entidades territoriales o por parte de terceros que se consideran materiales: la entidad debitará la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Bienes hurtados que posteriormente son reintegrados a la entidad: dependerá de la esencia económica de la transacción, por lo cual no es posible brindar una respuesta concreta a su solicitud ya que es necesario conocer a profundidad cada situación.

Para efectos de presentación, la entidad debe evaluar la materialidad del error y, de considerarlo como material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error en la elaboración de los estados financieros; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20231100039061 DEL 14-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Doctor
ARMANDO BENAVIDES CORREA
Subdirector de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería
Contraloría de Cundinamarca
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045012 del 3 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera respetuosa solicito a ustedes, se emita un concepto respecto al debido tratamiento que se debe practicar por parte de la entidad frente al registro contable de bienes recibidos y entregados en comodato, conforme a la siguiente situación planteada:

La Beneficencia de Cundinamarca, ha entregado en calidad de comodato una propiedad EDIFICIO, a la CONTRALORIA DE CUNDINAMARCA históricamente desde hace aproximadamente 30 años, este comodato se han legalizado con documentos correspondientes a contratos celebrados por varias vigencias y términos de duración diferentes hasta el día de hoy; los últimos comodatos celebrados son el No 48 del 2020 por Tres (03) años contados a partir del 01 de octubre de 2020 hasta 30 de septiembre de 2023 (con terminación anticipada de fecha 24/05/2023) y actualmente el comodato No 056 del 2023 por Cinco (05) años contados a partir del 31 de julio de 2023 hasta el 30 de julio de 2028.

Los comodatos se realizan entre entidades de gobierno y se materializan con el documento correspondiente en el cual se establecen las obligaciones por parte del COMODANTE y COMODATARIO, dentro de las relevantes a la clasificación del bien, encontramos:

COMODANTE: BENEFICIENCIA DE CUNDINAMARCA

Clausula Decima: Reserva de Dominio: El COMODANTE conserva el derecho de propiedad sobre el bien entregado en comodato sobre el presente contrato.

Clausula Decima Sexta: Derecho del Comodante: 1. La BENEFICIENCIA conserva todos los derechos que posee sobre el bien entregado en comodato antes de la celebración de este, salvo su gocé, uso y tenencia, el cual es el único derecho que temporalmente se otorga al COMODATARIO. 2. La BENEFICIENCIA, está facultada para exigir la restitución del bien inmueble entregado, aun cuando se haya pactado plazo para la restitución, en el evento en que este no se emplee para los fines previstos y según la naturaleza y cuidado que merece el mismo.

COMODATARIO: CONTRALORIA DE CUNDINAMARCA

Clausula Octava; Obligaciones del COMODATARIO: (...)

e). Adecuar y realizar las reparaciones para poder desempeñar todas las actividades relacionadas con el normal uso autorizado.

f). ejercer todas las actuaciones necesarias para la conservación en buen estado de los inmuebles debiendo realizar por su cuenta y riesgo los arreglos y reparaciones, mantenimiento, mejoras que requiera el bien y el COMODANTE no estará obligado a reconocer, indemnizar ni pagar al COMODATARIO suma alguna por este concepto.

i). Sufragar a partir de la suscripción del presente contrato y hasta la terminación del plazo de la duración los pagos relativos al impuesto predial, tasas, contribuciones por valorización y demás contribuciones que pueda ocasionar el predio, cuotas ordinarias y extraordinarias de administración, los pagos relativos a los servicios públicos de los inmuebles objeto del presente contrato de comodato.

j) Realizar por su cuenta y riesgo la adecuación del predio para el uso permitido por el presente acuerdo.

n) Asegurar los bienes entregados en comodato contra los riegos de pérdida parcial por daños, pérdida parcial o total por terremoto y temblor. El beneficiario de la póliza será la BENEFICIENCIA DE CUNDINAMARCA la cual deberá permanecer vigente hasta el vencimiento del término de duración del comodato y la entrega material del inmueble.

ñ) Restituir el inmueble objeto de comodato a la finalización al plazo señalado en la cláusula quinta del presente contrato o cuando anticipadamente los solicite el COMODANTE.

Clausula Novena: DE LAS MEJORAS: El COMODATARIO, no podrá solicitar reconocimiento económico alguno sobre las mejoras, adecuaciones, construcciones y demás intervenciones que se realice en el inmueble así las mismas se haya llevado a cabo con cargo al presupuesto de la CONTRALORIA DE CUNDINAMARCA o de un tercero. Todas las mejoras, adecuaciones, construcciones y demás intervenciones que se realicen sobre el inmueble serán de propiedad de la BENEFICIENCIA DE CUNDINAMARCA.

Clausula Decima Primera: POLIZA: El COMODATARIO, deberá constituir a través de una compañía de seguros legalmente constituida una póliza que cubra los bienes entregados en comodato de acuerdo con la naturaleza de los mismos con las siguientes coberturas

(...)

Por lo anterior y observando las cláusulas aquí anotadas que hacen referencia a la propiedad, control, derecho, uso y goce del bien inmueble junto con la normatividad vigente, requerimos se nos indique:

1. Cuál es el debido tratamiento contable en cuanto al reconocimiento y revelaciones en Estados Financieros por parte de la CONTRALORIA DE CUNDINAMARCA frente a este contrato de comodato. (Comodatario)
2. El tratamiento contable de los gastos relacionados con el uso y goce del mismo para su funcionamiento al igual que las mejoras, adecuaciones, construcciones y demás intervenciones que se realicen sobre el inmueble a cargo del presupuesto de la CONTRALORIA DE CUNDINAMARCA.
3. Hacer referencia al tratamiento que debe darse por parte de la BENEFICENCIA DE CUNDINAMARCA en el mismo asunto. (Comodante)
4. Igualmente, si se registran los bienes en la entidad Comodataria, el manejo de la Depreciación como se realizaría, teniendo en cuenta el tiempo del Comodato o la vida útil del bien.
5. Por otra parte, si se ha mantenido registrado en las dos entidades el activo debido a diferentes situaciones administrativas, cuál sería el tratamiento contable para realizar el ajuste correspondiente en las entidades conforme a la situación planteada”.

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” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo (...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente

referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; 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.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

10.4 Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

10.5 Revelaciones

35. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

(...)

i) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar).

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO de la siguiente manera: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tienen para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. 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”.

Así mismo, define la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control”.

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite que una entidad (el comodante) entregue un bien mueble o raíz a otra entidad (el comodatario) para que haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la obligación de restituir el bien después de terminar su uso en el tiempo acordado.

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; y que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Así mismo, establece entre otros los siguientes requisitos para evaluar si existe o no control sobre un recurso:

1. La titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este,
2. Los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos,
3. El acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso,
4. La forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y
5. La existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Teniendo en cuenta lo anterior, y con base en la información suministrada en la consulta en el marco del contrato de comodato No 056 de 2023, en concordancia con las

cláusulas octava, novena, décima, décima primera y décima sexta, se evidencia que la Contraloría de Cundinamarca en calidad de comodataria, cumple con los requerimientos de control sobre el bien inmueble sujeto al contrato de comodato, debido a que aunque no tiene la propiedad del bien y es el comodante quien define el acceso o restricción de uso contractualmente, la Contraloría de Cundinamarca es quien asume los riesgos inherentes al activo. Así mismo, es quien garantiza que el recurso se use para los fines previstos, porque tiene la obligación de “adecuar y realizar las reparaciones para poder desempeñar todas las actividades relacionadas con el normal uso autorizado”. Adicionalmente, es quien obtiene sustancialmente el potencial de servicio del activo, porque es quien ha tenido su goce, uso y tenencia, desde hace aproximadamente 30 años.

En este sentido, se da repuesta a la consulta, en los siguientes términos:

Preguntas 1, 3 y 4: Tratamiento contable en cuanto al reconocimiento y revelaciones en los estados financieros por parte de la Contraloría de Cundinamarca (Comodatario), tratamiento que debe darse por parte de la Beneficencia de Cundinamarca (Comodante) y depreciación del bien.

Al evaluar que el contrato de comodato se ha realizado por aproximadamente 30 años, el tratamiento contable que ha debido realizar la Contraloría de Cundinamarca (comodatario) es reconocer el activo como propiedades, planta y equipo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para efectos de la medición posterior y revelaciones debe aplicar la Norma de propiedades, planta y equipo.

En cuanto a la medición posterior, dicha Norma señala que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio y establece que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. Por lo tanto, la estimación de la vida útil del activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares, determinada por el tiempo que utilizar el bien.

Por su parte el comodante, al perder el control del bien, ha debido dar de baja el bien en sus estados financieros mediante un debito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y la diferencia se ha debido reconocer mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, para efectos del control administrativo podrá registrarlos en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Pregunta 2. Tratamiento contable de los gastos relacionados con el uso y goce del mismo para su funcionamiento al igual que las mejoras, adecuaciones, construcciones y demás intervenciones que se realicen sobre el inmueble a cargo del presupuesto de la CONTRALORIA DE CUNDINAMARCA.

Las erogaciones que genere el comodatario por concepto de adiciones y mejoras efectuadas al edificio se reconocerán como mayor valor del mismo, valores que afectarán el cálculo futuro de la depreciación del bien, mientras que las erogaciones que se generen por concepto de reparaciones y/o mantenimiento del bien, se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo.

Por su parte, el comodante no deberá realizar ningún tipo de reconocimiento contable en sus estados financieros por adiciones, mejoras, reparaciones y/o mantenimiento del bien en comodato.

Pregunta 5. Tratamiento contable para realizar el ajuste correspondiente en las entidades conforme a la situación planteada.

Si el reconocimiento contable del activo en comodato se realizó en las dos entidades debido a diferentes situaciones administrativas en el marco de los contratos en comodato celebrados, la Beneficencia de Cundinamarca (comodante), deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, dando de baja el bien y registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Asimismo, para efectos de presentación, la entidad debe evaluar la materialidad del error y, de considerarlo material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error en la elaboración de los estados financieros; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20231100039531 DEL 16-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento contable del deterioro de valor, la baja en cuentas, los fallos de responsabilidad y la compensación de aseguradoras respecto a los inventarios.

Doctor
JOSÉ DAVID REYES RODRÍGUEZ
 Coordinador de grupo
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares – Regional Centro
 Cota, Cundinamarca

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231100045002 del 03 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo a lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cual es el tratamiento contable que generan las pérdidas de inventarios de bienes comercializados y bienes producidos, en atención a lo siguiente:

1. El tratamiento contable que se debe generar al momento de identificar el faltante o pérdida del inventario.
2. El tratamiento contable del deterioro de inventarios.
3. El tratamiento contable cuando se genera el fallo de responsabilidad disciplinaria y/o administrativa en contra del funcionario implicado.
4. El tratamiento contable cuando dicho faltante o pérdida es reconocido por la entidad aseguradora.
5. El tratamiento contable en cuentas de orden.
6. El tratamiento contable en la baja de inventarios y reconocimiento de la reversión de deterioro.

Ahora, con lo anterior:

1. ¿Cuando la aseguradora reconoce el pago del siniestro por perdida de inventarios es viable compensar el ingreso recibido con el gasto/costo asumido de la pérdida de

inventarios en el mismo periodo, o se debe aplicar el principio de no compensación establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno?

2. ¿Ese mismo ingreso percibido por la aseguradora en ocasión al siniestro es aplicable a la cuenta por cobrar generada del fallo administrativo sancionatorio?

3. En caso afirmativo del punto anterior ¿El reconocimiento contable del ingreso debe mantenerse como un ingreso por responsabilidades administrativas o debe presentarse por separado como indemnizaciones?”.

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:

“47. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de

los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad” (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:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. 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.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.3. Medición posterior

(...)

22. Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo.

23. El ajuste del inventario al valor neto de realización o al costo de reposición, según corresponda, se calculará para cada partida, aunque la entidad 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.

24. 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.

(...)

9.5. 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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

1. Tratamiento contable de la baja en cuentas de inventarios.

De acuerdo con la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de inventarios procede cuando existen disminuciones, vencimientos, faltantes o pérdidas de estos, por lo que se debe registrar dicha disminución como un gasto en el resultado del periodo, para lo cual se debitará la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

2. Tratamiento contable del deterioro de valor de los inventarios.

Para el caso los inventarios, el deterioro del valor corresponde al mayor valor que se tenga registrado en el costo del inventario respecto al valor neto de realización o costo de reposición del mismo, y se debe reconocer como del gasto del periodo a mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR).

Cuando se deba efectuar reversión del deterioro del valor, por cuanto las circunstancias que lo causaron han dejado de existir, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR) y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS, si el deterioro se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 483005-Inventarios de la cuenta 4830-REVERSIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR, si el deterioro se reconoció en periodos contables anteriores.

3. Tratamiento contable de los fallos por responsabilidad disciplinaria y/o administrativa en contra del funcionario por pérdida de inventarios.

Cuando, en cumplimiento de las normas legales vigentes, se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad por parte del organismo de control respectivo, la entidad afectada debitará la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y acreditará la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente y este no es susceptible de actualización.

Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la entidad aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de bienes, la entidad debe ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revele el saldo que queda pendiente de recuperar.

Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, se reintegre el valor en efectivo o se entregue otro bien por el valor respectivo.

Si se obtiene un fallo sin responsabilidad, la entidad con el acto administrativo que soporta el fallo debe cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO. Este mismo registro también se realiza si en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal el organismo competente ordena el archivo del proceso.

Cuando se genere un fallo con responsabilidad la entidad, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe inicialmente cancelar los registros de las cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO. Adicionalmente, debe registrar 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, por el valor establecido en el respectivo fallo.

Cuando el pago sea realizado a la entidad, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Le corresponde a la entidad revelar como parte de sus notas a los estados financieros el grado de avance del proceso de responsabilidad que se adelanta.

4. Tratamiento contable de las pérdidas de inventarios reconocidas por las aseguradoras.

Cuando las pérdidas de inventarios sean reconocidas por las aseguradoras, la entidad registrará este derecho como parte de sus cuentas por cobrar e ingresos en su información financiera. Para ello, debitará la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando la entidad aseguradora efectúe el giro de los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

El principio de contabilidad pública de No compensación indica que no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los ingresos y gastos en el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule. Para el caso particular, el Marco Normativo no señala en ninguno de sus componentes que sea viable efectuar la compensación del gasto por pérdida en baja en cuentas de inventarios con el ingreso por indemnización reconocida por las aseguradoras.

Por su parte, tampoco es viable reconocer el valor de la indemnización reconocida por las aseguradoras como parte del valor de la sanción definida en el fallo por responsabilidad disciplinaria y/o administrativa, dado que estos valores provienen de hechos económicos independientes, por lo tanto, se reconocerán de forma separada, aunque se complementen para resarcir el valor de los bienes dados de baja en cuentas por pérdida de inventarios.

5. Tratamiento contable de elementos de inventarios en cuentas de orden.

Si la entidad efectúa la baja en cuentas de elementos que hacían parte de los inventarios en su información financiera por cuanto no cumplen con los criterios para mantener su reconocimiento, y considera que debe efectuar un control administrativo de los mismos, podrá reconocer dichos bienes a través de cuentas de orden.

Para ello, efectuará la baja en cuentas como se indicó en el numeral 1 de este concepto y, adicionalmente, registrará un débito en la subcuenta 831537-Inventarios de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20231100039541 DEL 16-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar

Doctor
CARLOS ANDRÉS DUQUE COLORADO
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048792 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 comunicación solicita un concepto respecto al tratamiento contable que se debe realizar en el caso de tener registradas cuentas por cobrar que ya se deterioraron en un ciento por ciento (100%) y respecto a las cuales no se tiene expectativa de recuperación.

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 3° 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 6° 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, señala:

"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 211 de 2021, establece:

"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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones

que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar, (Medición posterior vigente hasta el 31 de diciembre de 2022) establecían:

“2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por otro lado, respecto al deterioro de las cuentas por cobrar, es pertinente aclarar que, a partir de primero de enero del año 2023, para el cálculo del mismo las entidades realizarán la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva; y antes de esta fecha, el deterioro de las cuentas por cobrar debía aplicarse cuando se evidenciara indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. De allí que la medición del deterioro implicara la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad esperaba obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

De conformidad con lo anterior, si sobre la cuenta por cobrar no existe ninguna probabilidad de recibir un flujo financiero, la entidad deberá realizar su baja en cuentas; y si aún espera recibir tal flujo financiero, deberá proceder a calcular el deterioro sobre la misma, conforme a la norma vigente para el momento de la aplicación de tal deterioro.

Así las cosas, si la entidad no esperaba recibir un flujo financiero por una cuenta por cobrar no debió realizar su deterioro total, sino su baja en cuentas, en atención a que la misma dejó de cumplir los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, 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, de manera que, si la cuenta por cobrar fue deteriorada completamente en años anteriores, 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.

Si la cuenta por cobrar fue deteriorada completamente en este año, deberá reversar el registro del deterioro y proceder a realizar el reconocimiento de la baja en cuentas afectando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20231120039591 DEL 16-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Presentación de estados financieros Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos de la Contraloría diferentes a las transferencias realizadas por la entidad territorial. Información que se debe incluir en las notas a los Estados Financieros.

Doctor
LUIS ALBERTO GALLEGO MONÁ
Director Administrativo de Recursos Físicos y Financieros
Contraloría Distrital de Medellín
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010044772 del 02 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 Auditoría General de la República realizó Auditoría Financiera y de Gestión a la Contraloría Distrital de Medellín, vigencia 2022, quedando en firme el siguiente hallazgo en el informe definitivo respecto de la contabilización que realiza esta Contraloría de algunos de sus ingresos así:

´Hallazgo administrativo nro. 2, por incorrecto registro de recaudo a favor de terceros en la cuenta 4808 ingresos diversos. Analizados los ingresos de la entidad, se pudo evidenciar un registro en la subcuenta 480826 Recuperaciones por valor de \$604.488.332 correspondientes a reintegros de recursos pendientes, reclasificaciones de incapacidades médicas, recaudos de incapacidades médicas, actualizaciones de deterioro y ajustes de prestaciones sociales, en la subcuenta 408027 aprovechamientos por valor de \$22.482 correspondiente a una juste por menores valores cancelados, la subcuenta 480837 corresponde a Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo por valor de \$705.192.863 por concepto de ajustes a empleados a largo plazo y otros ingresos diversos por valor de \$18.478.770 correspondiente a ajustes de liquidaciones definitivas de exservidores, teniendo en cuenta que los ingresos aprobados para la Contraloría son únicamente por transferencia, lo que significa que dicho valor no debía

reconocerse en el ingreso, sino como un recaudo a favor de terceros o reintegrarse al Distrito de Medellín...'

Es pertinente indicar que la tesorería de la Contraloría Distrital de Medellín no está centralizada en el Distrito de Medellín, de acuerdo a lo anterior; comedidamente solicitamos indicar:

1. ¿Cuál es el tratamiento que debe dar la Contraloría a estos ingresos teniendo en cuenta además, que la mayoría de estos son teóricos, es decir, se contabilizan por ejemplo, cuando se provisionan en exceso las prestaciones sociales de los empleados o el registro del costo amortizado en los préstamos de vivienda por cobrar y la recuperación de este costo en la amortización periódica del pago del crédito de vivienda?
2. ¿Es pertinente realizar un recaudo a favor de terceros como lo indica la Auditoría General de la República, para los ingresos que se contabilizan por recaudos a través de las instituciones financieras como pueden ser rendimientos financieros, pago de incapacidades por parte de las EPS o ARL, reintegros de los servidores entre otros, sin existir un documento idóneo de cobro; es de aclarar que el procedimiento que realiza actualmente la Contraloría es una conciliación con el Distrito de Medellín al finalizar cada vigencia de la cual se levanta un acta, con este documento soporte se contabiliza la cuenta por pagar a favor de la entidad territorial?

En el mismo sentido, el ente de control plasmó el siguiente hallazgo:

'Hallazgo administrativo nro. 3, por inadecuada presentación de las notas a los estados financieros. Las notas a los estados financieros de la Contraloría, se evidenció que presentó los saldos de la vigencia anterior y actual, éstas carecen de información adicional en términos cualitativos y cuantitativos, para explicar los hechos económicos presentados en la estructura de los estados financieros, la razonabilidad de los saldos, los datos relevantes para mejor conocimiento, entendimiento e interpretación de la posición financiera y el desempeño de la entidad, lo cual indica que estas incumplen las características exigidas para ser complemento y desagregación de la información relevante, además, el diseño de presentación inobserva lo estipulado en la Resolución nro. 193 de 2020 de la CGN'. (...)

Cuando el ente de control hace referencia a que las notas a los estados financieros "carecen de información adicional en términos cualitativos y cuantitativos" comedidamente se solicita indicar:

3. ¿Cuáles son los actos administrativos que indican cual es la información adicional a revelar en términos cualitativos y cuantitativos, lo anterior, debido que las notas a los estados financieros de esta Contraloría fueron elaboradas en cumplimiento a lo indicado en la Resolución No. 193 de 2020, con su respectivo anexo?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente” (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 VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los

estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

60. La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores

en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera:

"Representa valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en la consulta de la siguiente manera:

Preguntas 1 y 2. Reconocimiento de ingresos de la Contraloría diferentes a las transferencias realizadas por la entidad territorial.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Contraloría reconocerá como parte de los ingresos en su información financiera los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, que se pueden reflejar a través del incremento de los activos o en la disminución de los pasivos; y reconocerá como pasivos las obligaciones que surjan con terceros y por las cuales deba desprenderse de recursos que le reflejen un potencial de servicio o

beneficios económicos, recursos que incluyen aquellos que se reciben a favor de estos terceros.

Por lo anterior, la Contraloría deberá identificar cuáles de los ingresos mencionados en el hallazgo de la Auditoría General de la República corresponden, de acuerdo con el Marco Conceptual, a ingresos para la entidad por cuanto le representan un incremento en sus activos o una disminución en el valor de los pasivos que previamente ha reconocido, y que no corresponden bajo ningún concepto a recursos que terceros pueden solicitar a su favor.

Cabe aclarar que no todos los ingresos que reconocen las entidades generan un flujo real de efectivo o equivalentes al efectivo, por lo que en algunos casos pueden corresponder a ajustes de gastos que no implicaron una salida real de recursos para la entidad, como lo es el reconocimiento de provisiones, algunos beneficios a empleados, actualizaciones de valor de activos o pasivos, entre otros.

Ahora bien, si la Contraloría identifica que sí existen recursos sobre los cuales terceros tengan el derecho de cobro, entonces deberá reconocer estos valores como parte de sus pasivos a través de las subcuentas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por lo anterior, si la Contraloría identifica que no reconoció de manera correcta los valores recibidos a favor de terceros y los incluyó como parte de sus ingresos en periodos anteriores, entonces la entidad 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, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Pregunta 3. Información que se debe incluir en las notas a los estados financieros.

La información que las entidades incluyen en sus notas a los estados financieros, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo, debe cumplir con las revelaciones mínimas que incluye cada una de las normas del Marco Normativo, así como con lo indicado en el numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros de la Norma de presentación de estados financieros.

Adicionalmente, la entidad debe tener en cuenta que su información financiera debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel, donde para cumplir con la primera es necesario tener en cuenta la materialidad de

cada una de las partidas de los estados financieros de manera individual, con la finalidad de que se presenten y revelen correctamente en la información financiera.

La materialidad de una entidad se vislumbra a través del umbral de materialidad que esta ha definido en su Manual de políticas contables, y el cual dependerá de la etapa del proceso contable que se esté ejecutando, por lo que existirían el umbral de materialidad para el reconocimiento de partidas, el correspondiente para medición, y por último el de presentación y revelación. Así mismo, para aplicar la materialidad, y dado que el primer objetivo al que se orienta la información financiera de las Entidades de Gobierno corresponde al de rendición de cuentas, es necesario aclarar que la materialidad dependerá en primera medida de la naturaleza de las partidas y en segundo lugar de la magnitud que cada una, que corresponde a su valor monetario.

Por lo anterior, no es posible indicar el grado exacto de desagregación que las notas deben tener, ya que estas responderán a la realidad de cada entidad y al umbral de materialidad definido por cada entidad para la presentación y revelación de partidas en sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100039921 DEL 17-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Metodología para la actualización de los bienes entregados en administración a una sociedad fiduciaria

Doctor
HERNANDO ROJAS TAFUR
Profesional universitario
Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010044962 del 03 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 la entidad solicita:

Un concepto sobre la actualización de los valores de un fideicomiso inmobiliario de administración y pagos, suscrito con fecha 27 de mayo de 2011 entre el Fondo Especial de Vivienda (fideicomitente inmobiliario), Consorcio Talleres del Municipio (fideicomitente desarrollador) y Acción Sociedad Fiduciaria S.A (fiduciaria).

Para lo cual, la entidad señala como hechos una diferencia en la aplicación del nuevo marco normativo en el que se basó la misma para actualizar el valor de unos terrenos al 31 de diciembre de 2016 de acuerdo con la Resolución 533 de 2015 y el instructivo 002. Adicionalmente, señala que la actualización realizada por la fiducia del valor de los terrenos fue a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con la Circular Externa 030 de 2017 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, haciendo que se presente una diferencia al cierre del año 2022 entre los valores reportados por las entidades, ya que la entidad consultante tiene los terrenos registrados a salarios mínimos del año 2016 y la fiducia a salarios mínimos del 2017.

CONSIDERACIONES

En el Contrato de fiducia mercantil de administración y pagos fideicomiso FA-1117 de 2011 celebrado entre el Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali, Consorcio Talleres del Municipio y la Acción Sociedad Fiduciaria .S.A, en sus cláusulas estipula:

"CLAUSULA TERCERA. CONSTITUCION DEL FIDEICOMISO. De conformidad con los artículos 1227, 1233 y 1238 del Código de Comercio, con la celebración del presente contrato y la transferencia de una suma equivalente a QUINIENTOS MIL PESOS M/I (\$500.000.00), se constituye el PATRIMONIO AUTONOMO. (...) Para todos los efectos legales, con los bienes transferidos se conforma un Patrimonio Autónomo denominado FIDEICOMISO FA- TALLERES DEL MUNICIPIO, el cual estará afecto a las finalidades contempladas en el objeto de este contrato. A este patrimonio autónomo ingresaran los bienes que con destino a él transfiera EL FIDEICOMITENTE INMOBILIARIO Y EL FIDEICOMITENTE DESARROLLADOR, aquellos bienes que posteriormente se transfiera, los créditos otorgados al FIDEICOMITENTE DESARROLLADOR, las subrogaciones de los créditos otorgados a los compradores, y los demás que adquiera el patrimonio autónomo contractualmente o por otro modo de los previstos en la ley.

(...)

CLÁUSULA NOVENA. – DERECHOS, OBLIGACIONES Y FACULTADES DE LAS PARTES

9.1. DERECHOS DEL FIDEICOMITENTE INMOBILIARIO.

(...)

9.1.2. Exigir a la FIDUCIARIA las rendiciones de cuentas y los informes en los términos y plazos previstos en este contrato conforme a la legislación vigente.

(...)

9.2. OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE INMOBILIARIO.

(...)

9.5. OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA

(...)

9.5.7. Llevar una contabilidad separada de este negocio, de conformidad con las disposiciones legales que regulan la materia y registrar dicha contabilidad con base en la información suministrada por EL FIDEICOMITENTE DESARROLLADOR, firmada por el representante legal y el revisor fiscal; deberá, además, presentar las declaración y realizar los pagos que de acuerdo con las normas tributarias vigentes, se encuentren a cargo del PATRIMONIO AUTÓNOMO en cuya calidad actúa.

9.5.8. Rendir cuentas comprobadas de su gestión cada seis (6) meses con fecha corte 30 de junio y 31 de diciembre, la cual deberá ser presentada a EL COMITÉ FIDUCIARIO dentro de los 30 días hábiles siguiente a la fecha del respectivo corte, de conformidad con lo establecido en la Circular Externa 007 de 1996 de la Superintendencia Bancaria (Hoy Superintendencia Financiera). Sí la FIDUCIARIA no recibe reparo alguno a la rendición de cuentas presenta, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de recibo por parte LOS FIDEICOMITENTES, esta se entenderá aprobada". (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la regulación contable, el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 693 de 2016, señala:

"ARTICULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

(...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos". (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 2º de la Resolución 693 de 2016, estableció que "Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomara como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017".

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 180 de 2023, indican:

"4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 064 de 2022, menciona:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, esta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. No obstante, cuando la diferencia se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

(...)

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 (...).

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)" (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que la Contaduría General de la Nación (CGN) estableció el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual comprendía el periodo de preparación obligatoria y el primer periodo de aplicación.

El periodo de preparación obligatoria era el comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015 y el 31 de diciembre de 2017, en el cual las entidades debían formular y ejecutar, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la CGN.

Por tanto, con el fin de determinar los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, la CGN emitió el Instructivo 002 de 2015 el cual contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación.

Ahora bien, de conformidad con la cláusula novena del Contrato de fiducia mercantil FA-1117 de 2011, y en línea con lo indicado en el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con posterioridad a la entrega de los recursos o bienes a la fiduciaria, la entidad ha debido actualizar el valor de los derechos en fideicomiso, aumentando o disminuyendo la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En consecuencia, si la entidad no ha actualizado dicha información de conformidad con el párrafo anterior, deberá corregir el error aplicando 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. Por lo tanto, en el periodo actual y con la información que haya suministrado la sociedad fiduciaria sobre los derechos en fideicomiso del periodo anterior, el Fondo Especial de Vivienda registrará los mayores o menores valores obtenidos respecto a estos derechos, aumentando o disminuyendo la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y como contrapartida registrará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que si el hecho económico es material deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en 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.

CONCEPTO No. 20231100039991 DEL 17-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de un contrato de comodato y determinación de la vida útil del bien entregado en comodato

Señores
 CONTRALORÍA MUNICIPAL DE VILLAVICENCIO
 info@contraloriavillavicencio.gov.co
 Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100045452 del 04 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Alcaldía de Villavicencio (comodante) celebros contrato de comodato con la Contraloría municipal de Villavicencio (comodatario) en la vigencia 2022 con el fin de entregar el edificio donde funciona actualmente la contraloría. La Contraloría municipal de Villavicencio tiene uso, manejo y dominio del bien, además asume el aseguramiento del mismo (daños materiales combinados), por otra parte el mantenimiento y remodelación del edificio es asumido por la alcaldía. Por lo anterior, solicitamos de su colaboración para dejar claro cuál de las 2 entidades es la que debe registrar en propiedad planta y equipo el edificio, además la depreciación del bien se haría por 20 años (vida útil) o por el termino de duración del contrato de comodato?”.

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” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. (...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 180 de 2023, señalan:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por

parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite que una entidad (el comodante) entregue un bien mueble o raíz a otra entidad (el comodatario) para que haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la obligación de restituir el bien después de terminar su uso en el tiempo acordado.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos la entidad 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.

Por lo anterior, la Contraloría Municipal de Villavicencio debe evaluar si con respecto al bien inmueble entregado en comodato se cumplen los criterios de control señalados; ya que, en caso de traslado de activos entre entidades públicas, se deberá establecer la entidad que tiene el control del bien, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

En consecuencia, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) 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.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, mediante el análisis de los respectivos contratos se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si el contrato de comodato corresponde a un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.

- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Posteriormente, la Contraloría Municipal de Villavicencio debe identificar en cuál de las siguientes situaciones, se enmarca el contrato celebrado con la Alcaldía de Villavicencio:

a. Transferencia del control de los bienes al comodatario:

Cuando por esencia económica, el comodatario sea quien obtenga sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos derivados de su uso durante la mayor parte de su vida económica, además de existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es quien controla los bienes, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que el comodatario no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, este los incorporará atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Lo anterior, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente; para efectos de aplicación de la depreciación, se podrá hacer uso de estimaciones contables basados en juicios y técnicas apropiadas que permitan establecer el periodo de uso del activo que mejor represente la realidad económica del bien.

b. Entrega de los bienes al comodatario, sin transferir el control:

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos derivados de su uso durante la mayor parte de su vida económica, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Una vez efectuada la anterior evaluación, quien ostente el control del bien debe reconocer el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, en lo referente a la depreciación del bien entregado en comodato y atendiendo a lo mencionado anteriormente, así como lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, será la entidad quien controle activo la que deba realizar la estimación, la aplicación y el reconocimiento contable de la depreciación y el deterioro de valor, correspondiente a la medición posterior del activo.

No obstante, dado que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, el edificio entregado en calidad de comodato se depreciará teniendo 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.

Con base en lo anterior, cuando el comodatario tenga el control del activo, para determinar la vida útil tendrá en cuenta los aspectos antes señalados, incluyendo el plazo del contrato de comodato y sus posibles renovaciones cuando estas limiten el tiempo durante el cual la entidad espera usar el activo.

CONCEPTO No. 20231100040011 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo FP 315 de 2022, suscrito entre el Fondo de Programas Especiales para la Paz del Departamento Administrativo de la Presidencia, la Policía Nacional de Colombia, y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A, para garantizar el desplazamiento aéreo de los respectivos funcionarios.

Teniente Coronel
OMAR LEONARDO VILLALOBOS RINCÓN
Contador General
Policía Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045532 del 05 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

La entidad solicita revisión del concepto emitido por la CGN N° 20231120026321 del 11 de septiembre de 2023, indicando que el convenio interadministrativo FP - 315 de 2022 en su parte 2. Consideraciones, señala en sus puntos 15, 16 y 17, argumentos que sustentan que el hecho económico se relaciona con un servicio de seguridad y no de transporte, así como también cita el principio de esencia sobre forma contenido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

De igual manera, en su solicitud señala lo siguiente:

“De otra parte, es importante precisar sobre los registros contables, los cuales tiene su dinámica de acuerdo con el catálogo de cuentas definido la Resolución 620 de 2015, última versión y que se encuentran armonizados con el proceso de consolidación de información emitido por la Subcontaduría de Consolidación que contiene las reglas de eliminación así:

Policía Nacional	Presidencia de la República
190601 ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS	290101 ANTICIPOS SOBRE VENTA DE BIENES Y SERVICIOS
190604 ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	290102 ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS

La regla anterior es concordante con el concepto emitido, pero solicitamos que se precise el registro de la cuenta contable para las partes como lo presenta la siguiente imagen, con el fin de ser más eficientes en proceso de consolidación de información y evitar diferencias en las operaciones.

Policía Nacional	Presidencia de la República
190590 Otros bienes y servicios pagados por anticipado	291090 Otros ingresos recibidos por anticipos
190601 Anticipos sobre convenios y acuerdos	290102 Anticipo sobre convenios

En concordancia con la exposición hecha sobre la esencia del contrato, es de acotar sobre el registro asociado a las cuentas de ingreso y del gasto enviado en el concepto 'Adicionalmente, en la medida que el FONDO PAZ reciba los servicios de transporte aéreo, el DAPRE reconocerá un gasto por servicios de transporte mediante un débito en la subcuenta 511123-Comunicaciones y transporte de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En la medida que la Policía preste los servicios de transporte aéreo, reconocerá un ingreso por servicios de transporte mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIÓS RECIBIDOS o de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 433014-Servicios aeronáuticos de la cuenta 4330-SERVICIOS DE TRANSPORTE', este aparte difiere con la regla de eliminación, puesto que son servicios de seguridad y escolta, y no servicios de transporte, por lo cual sugerimos la siguiente regla de eliminación.

Cuentas fuente	Cuentas destino
480848 SERVICIOS DE SEGURIDAD Y ESCOLTA	520144 APOYO A OPERACIONES MILITARES Y DE POLICÍA
	521111 VIGILANCIA Y SEGURIDAD

(...)"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (subrayado fuera de texto).

El Convenio interadministrativo FP 315 de 2022, suscrito entre el Fondo de Programas para la Paz del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-Fondo PAZ, Policía Nacional de Colombia – Dirección de Antinarcóticos y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A. – CIAC S.A., establece:

“2. CONSIDERACIONES:

La contratación del servicio descrito tiene justificación para su financiación a través del Fondo de Programas Especiales para la Paz, en las siguientes razones:

(...)

15. Que es pertinente señalar en desarrollo de la agenda institucional del Director del DAPRE, del Alto Comisionado para la Paz y el Director de Fondo Paz, estos deben desplazarse a lugares cuya situación de orden público no es óptima para realizar traslados con las medidas de seguridad propias del cargo, lugares cuya tipografía impide realizar viajes sin mayores contratiempos a los cuales las aerolíneas comerciales no cuentan con el trayecto requerido, no cuentan con la frecuencia de vuelo necesaria que permita atender situaciones excepcionales de manera oportuna o teniendo la capacidad para prestar dicho servicio de manera oportuna, o que teniendo la capacidad para prestar dicho servicio, llevar a cabo la ejecución del mismo implicaría retrasos administrativos, como por ejemplo la espera de conexiones entre vuelos, retrasos de los vuelos por condiciones de sobreventa o por presentarse fallas mecánicas en las aeronaves disponibles; de igual manera pueden presentarse retrasos en los vuelos por las demoras imputables a trámites internos propios de las aerolíneas, que repercuten ostensiblemente en el cumplimiento de sus funciones o de los mandatos que el Presidente de la República en uso de sus facultades constitucionales le atribuya al Alto Comisionado de Paz y el Director de FONDO PAZ, razones por las cuales se debe contar con otros medios adicionales para así evitar inconvenientes como los mencionados se materialicen y se obstruyan el cumplimiento de las funciones delegada.

16. La POLICIA NACIONAL es un cuerpo armado, permanente, de naturaleza civil a cargo de la Nación, cuyo fin institucional está orientado en el mantenimiento de las condiciones necesarias para el ejercicio de los derechos y libertades públicas, y para asegurar que los habitantes de Colombia convivan en paz, y además, cuenta con la experiencia necesaria en materia de seguridad y de desplazamientos, con los recursos técnicos, humanos y los medios idóneos para cumplir el objeto de presente convenio.

17. Que la POLICIA NACIONAL cuenta con aeronaves propias y bien custodiadas y en donde adicionalmente tiene la infraestructura operativa (zonas exclusivas en aeropuertos) y logística (personal de seguridad adicional al que ya se tiene), garantizando la seguridad del director del DAPRE, del Alto Comisionado para la Paz y

del directo del Fondo Paz, por lo cual la seguridad de ellos no puede ser asumida por las compañías y empresas privadas que presten este tipo de servicio” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, se modifica el Concepto CGN N° 20231120026321 del 11 de septiembre de 2023, así:

De conformidad con el clausulado del convenio, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, a través del Fondo de Programas Especiales para la Paz, realiza un aporte monetario a la Policía Nacional para que esta última le provea el transporte aéreo al director del DAPRE, del alto comisionado para la paz y el director de Fondo paz, y los funcionarios acompañantes dentro del territorio nacional. Dichos recursos son girados a la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A., quien los ejecutará de conformidad con los requerimientos que le formule el Área de Aviación Policial.

De lo anterior se infiere que la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana realiza la administración de los recursos, y que es la Policía Nacional de Colombia la entidad que ejerce control sobre estos, puesto que es quién tiene la capacidad de definir su uso. Por lo tanto, el tratamiento contable para cada una de las entidades en el momento del giro de los recursos y en el momento de la ejecución, es el siguiente:

-Giro de los recursos

En primer lugar, se debe considerar que el Fondo de Programas Especiales para la Paz (FONDO PAZ) es una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrado como un sistema separado de cuentas y los recursos que se le asignan provienen entre otras fuentes del Presupuesto General de la Nación.

Por su parte el Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, indica que el Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación; y que a partir del 18 de septiembre de 2014 los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En ese sentido el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) debe aplicar el numeral 1.1.1. del Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales registrando un débito en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de

bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106- CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por otro lado, la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A. (CIAC), al recibir los recursos girados por parte de la DGCPTN, 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, teniendo en cuenta que la Policía es la entidad que controla los recursos, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 290101-Anticipos sobre venta de bienes o servicios de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Cabe anotar que el DAPRE y la Policía deberán determinar, para el manejo de las operaciones recíprocas, si el hecho económico corresponde a un anticipo o a un pago realizado por anticipado considerando el Concepto C.E. 00102 de 2017 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, según el cual, el anticipo se equipara a una especie de préstamo o financiación otorgado por la entidad contratante al contratista, donde los dineros entregados mantienen su vinculación al patrimonio público de la entidad estatal contratante, hasta el momento en el que los mismos son amortizados a título de pago por la obra o servicio contratado, mientras que en el pago anticipado los valores se trasladan inmediatamente al patrimonio del contratista.

-Ejecución de los recursos

Con el uso de los recursos, la CIAC debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la Policía Nacional debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO o 2-PASIVO, dependiendo de la ejecución realizada por la CIAC, y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, en la medida que el FONDO PAZ reciba los servicios a los cuales se comprometió la Policía, el DAPRE reconocerá un gasto mediante un débito en la subcuenta 511113-Vigilancia y seguridad de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En la medida que la Policía preste los servicios a los cuales se comprometió, reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 290101-Anticipos sobre venta de bienes o servicios de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIÓS RECIBIDOS o en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 480848-Servicios de seguridad y escolta de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Derivado del anterior análisis se solicitará a la Subcontaduría de Consolidación de la Información la inclusión de la cuenta fuente 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado y la cuenta destino 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado en la regla de eliminación número 10 Ingresos y gastos anticipados.

CONCEPTO No. 20231100040021 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Registro de mayores y menores valores pagados por las EPS por concepto de incapacidades en el periodo actual y posteriores

Doctora
SANDRA MILENA ZAMBRANO POLANIA
Profesional Universitaria
Contraloría Departamental del Huila
Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045682 del 05 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 la entidad señala:

Que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió un concepto sobre el Manejo de las incapacidades en las Contralorías Territoriales.

Para lo cual solicita a la CGN la emisión de un concepto sobre las situaciones planteadas en las siguientes preguntas:

"1. Se presentan incapacidades dentro de la misma vigencia las cuales se causan contablemente con su respectiva afectación presupuestal, por lo tanto, se reconoce y se paga a los funcionarios, al momento que la EPS transfiere el dinero a la entidad. ¿Cuál es el debido proceso contable que la CONTRALORÍA debe realizar el respectivo ingreso?, teniendo en cuenta que la entidad afecta presupuestalmente con sus recursos el porcentaje que debe reconocer la EPS, ¿Estos se deben reintegrar al Departamento del Huila o se pueden adicionar al presupuesto de la entidad?

2. Si la EPS reconoce a la CONTRALORÍA un mayor o menor valor de la incapacidad que se canceló al funcionario, ¿Cuál es el debido proceso contable que la CONTRALORIA debe realizar?

3. Si la EPS no reconoce la incapacidad a la CONTRALORIA dentro de la misma vigencia y la entidad pagó al funcionario, ¿Cuál es el debido proceso contable y presupuestal que la CONTRALORÍA debe realizar?

4. Si la CONTRALORÍA reconoció al funcionario la incapacidad en la misma vigencia y no se afectó presupuestalmente, pero si la canceló al funcionario. ¿Cuál es el debido proceso contable que la CONTRALORÍA debe realizar?”

CONSIDERACIONES

El Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

“ARTÍCULO 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. (...)

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

Serán de cargo de la respectiva administradora de riesgos profesionales (ARL), el valor de los aportes para los Sistemas de Seguridad Social en Salud y Pensiones que se causen durante los períodos de incapacidad originados por una enfermedad o accidente de carácter profesional, en la parte que de ordinario correspondería al aportante con trabajadores dependientes. En este evento, la ARP descontará del valor de la incapacidad el monto correspondiente a la cotización del trabajador dependiente.

(...)

PARAGRAFO 1o. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud serán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente.

En el Sistema General de Riesgos Laborales las Administradoras de Riesgos Laborales reconocerán las incapacidades temporales desde el día siguiente de ocurrido el accidente de trabajo o la enfermedad diagnosticada como laboral.

Lo anterior tanto en el sector público como en el privado.

PARAGRAFO 2o. Durante los períodos de incapacidad o de licencia de maternidad, los afiliados que se encuentren en tales circunstancias deberán presentar su autoliquidación de aportes al Sistema a través de su empleador, o directamente si se trata de

trabajadores independientes, por todo el tiempo que duren dichas licencia o incapacidad" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable". (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, mediante el radicado CGN N° 20231100037091 del 02 de noviembre de 2023, expedido a la Dra. Claudia María Gómez Franco, asesora de la Contraloría General de Antioquia, la CGN concluyó:

"PREGUNTAS 1 Y 2. Cuando se presenten mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS respecto de la cuenta por cobrar reconocida por la entidad, las diferencias se deberán reconocer en función de la causa que las origina.

i. Cuando la liquidación realizada por la entidad es correcta, pero existen diferencias por mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, producto de un error cometido por estas, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la entidad, el procedimiento contable será el siguiente:

La entidad reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del giro, y un crédito en las subcuentas 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS

POR COBRAR, por el valor liquidado y registrado por la entidad, y en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por la diferencia presentada, la cual configura una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS

La entidad reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del giro, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRASCUENTAS POR COBRAR, por el valor transferido, subsistiendo un derecho de cobro por el saldo insoluto a cargo de la EPS por concepto de incapacidades.

ii. Cuando en la liquidación de la entidad exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros, la entidad lo corregirá en el periodo contable en el que se descubrió el hecho, así:

a. Diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en el mismo periodo del reconocimiento de la cuenta por cobrar.

La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando: i) la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al funcionario el reintegro del mayor valor pagado, o ii) la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, cuando la entidad asuma dicho valor; y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La entidad corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al funcionario.

Posteriormente, la entidad registrará el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b. Diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en un periodo posterior al reconocimiento de la cuenta por cobrar. La entidad corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por

cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al funcionario el reintegro del mayor valor pagado, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando esta diferencia la deba asumir la entidad; y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La entidad corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125- Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al funcionario.

En este caso, si el error de periodos anteriores es material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Posteriormente, la entidad reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es importante indicar que, de acuerdo con el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación, lo cual implica que se le dará respuesta a su inquietud desde la normativa contable y no presupuestal.

De conformidad con el principio de Devengo, establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones; por lo que en respuesta al primer, tercer y cuarto cuestionamiento, los pagos de las incapacidades y los derechos de cobros asociados a estas tienen una afectación contable con independencia de las implicaciones que se tenga a nivel presupuestal.

De igual forma, es de precisar que el reintegro por incapacidades que hace la EPS, en ninguna circunstancia constituye un ingreso para la entidad, sino que se trata de la devolución de unos recursos que corresponden a un reembolso por parte de la EPS, de un pago que asume la entidad de forma temporal según lo ordena la ley.

En concordancia con lo anterior, la entidad debe reconocer una cuenta por cobrar por concepto de incapacidades con la Entidad Promotora de Salud (EPS) cuando exista un

derecho de reembolso legalmente exigible según las disposiciones normativas vigentes, cuyo valor se calcula de conformidad con lo establecido en la regulación vigente sobre la materia, caso en el cual se deberá aplicar integralmente la norma de Cuentas por Cobrar correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo cual, la entidad deberá registrar a partir del tercer día un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cancelando el pasivo con el giro al funcionario y el derecho de cobro con la recepción de los recursos por parte de la EPS.

En cuanto al reconocimiento contable del reintegro por incapacidades, la entidad, una vez haya reconocido la obligación de pago con el empleado y el derecho de reembolso por parte de las EPS, con el cumplimiento de los mandatos legales y reglamentarios contenidos en el artículo 2.1.13.4 del Decreto 780 de 2016, la cuenta por cobrar se cancelará con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando la entidad efectúe pagos por incapacidades sobre los cuales no se tenga un derecho de reembolso por parte de la EPS de acuerdo con las disposiciones legales, la Entidad no reconocerá una cuenta por cobrar a la EPS, por no cumplirse los criterios de reconocimiento. Es de precisar que, si la entidad ha realizado el registro de cuentas por cobrar sin tener el derecho de reembolso, corregirá el error por la mala interpretación de los hechos económicos, atendiendo el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores; de la siguiente manera:

i) cuando el error fue cometido en el periodo actual, reconocerá un gasto por incapacidades o una cuenta por cobrar al empleado responsable, dependiendo si la entidad determina que corresponde a un gasto o a un error a cargo de un empleado; y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

ii) cuando el error fue cometido en periodos anteriores, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, dependiendo si la entidad determina que corresponde a un gasto o a un error a cargo de un empleado; y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, con respecto su segunda inquietud sobre el registro de los mayores valores pagados por concepto de incapacidades por las instituciones de seguridad social, la CGN ya se pronunció mediante el Concepto CGN N° 20231100037091 del 02 de noviembre de 2023, dirigido a la doctora Claudia María Gómez Franco, Asesora Contable de la Contraloría General de Antioquia, por lo cual se cita en las consideraciones la respuesta

y se adjunta copia del mismo para que la Contraloría Departamental del Huila atienda lo allí concluido, según la situación por la que se presente el mayor o menor valor de la incapacidad cancelada al funcionario, así como también sobre las situaciones planteadas en los demás cuestionamientos del concepto.

CONCEPTO No. 20231100040041 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable que se debe dar al pago de recompensas

Doctora
LUZ MILENA MARÍN ARIZA
Dirección Técnica de Contabilidad
Departamento de Santander
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045852 del 06 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:

“Respetuosamente solicito nos indiquen el tratamiento contable que se debe dar al pago de recompensas, en particular las ofrecidas por el suministro de información”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1266 del 31 de diciembre de 2008, por medio de la cual se dictan las disposiciones generales del hábeas data y se regula el manejo de la información contenida en bases de datos personales y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. La presente ley se aplica a todos los datos de información personal registrados en un banco de datos, sean estos administrados por entidades de naturaleza pública o privada.

Esta ley se aplicará sin perjuicio de normas especiales que disponen la confidencialidad o reserva de ciertos datos o información registrada en bancos de datos de naturaleza pública, para fines estadísticos, de investigación o sanción de delitos o para garantizar el orden público. (...)”.

El Decreto 464 de 2018, por medio del cual se reglamenta el pago de recompensas en el Departamento de Santander, emitido por el gobernador en uso de sus facultades Constitucionales y Legales en especial las contenidas en la Ley 418 de 1997, ley 1738 de 2014 y otras, señala todos los criterios necesarios para el reconocimiento y pago de las recompensas a las personas que suministren información y colaboren efectivamente

con la justicia, la seguridad y la convivencia ciudadana en esa jurisdicción, los cuales se realizarán con cargo al Fondo de Seguridad y convivencia.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.1.5. 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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado, el pago de las recompensas debe realizarse con cargo al Fondo de Seguridad y Convivencia a cargo del Departamento, por lo tanto, el Departamento de Santander cuando adquiera obligaciones con terceros de las cuales espera desprenderse de recursos para el pago de recompensas, deberá reconocer una cuenta por pagar y un gasto, acorde con el cumplimiento de las condiciones estipuladas en el Decreto 464 de 2018.

En consecuencia, deberá registrar un débito en la subcuenta 511143-Gastos reservados de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249090- Otras cuentas por pagar 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando se realice el pago, debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100040051 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Presentación y revelación de estados financieros

Doctora
MAYIVER MÉNDEZ SÁENZ
Jefe oficina de control disciplinario interno
U.A.E. de Catastro Distrital
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045872 del 06 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:

“(…) comedidamente se solicita concepto respecto de los interrogantes que se plantean a continuación:

- a. ¿Cuál es el conjunto que compone los estados financieros, su estructura y contenido? Especificando su marco normativo.
- b. ¿Qué información mínima debe contener las notas contables de los estados financieros?
- c. Cuando en la nota contable de “Patrimonio Composición” el ejercicio arroje un resultado negativo ¿Qué tipo de información específica debe revelarse?, ¿Debe efectuarse una comparación de la variación respecto de la vigencia inmediatamente anterior?
- d. ¿Qué riesgos contables se generan para la Entidad la omisión de la revelación de la información mínima requerida en las notas contables?”

CONSIDERACIONES

La Resolución 283 de 2022, expedida por la Contaduría General de la Nación, dispone:

“ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a

entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, en el literal d) del subtítulo “Primer periodo de aplicación”, en relación con el plazo para la presentación del estado de flujos de efectivo, el cual quedará así:

“d. La presentación del estado de flujo de efectivo bajo el Marco Normativo para entidades de Gobierno se aplaza de forma indefinida” (Subrayado fuera del texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

13. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general sirva a la gestión financiera pública, esto es, a la entidad que la produce para la gestión eficiente de sus recursos y a los usuarios externos para la definición de la política pública, la asignación de recursos y el otorgamiento de financiación.

14. El objetivo de Control pretende que la información financiera de propósito general sirva para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y, a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de inspección, vigilancia y control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel" (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

"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 entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma.

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

9. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.

1.3.2. Estado de situación financiera

10. El estado de situación financiera presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y presenta la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, y la situación del patrimonio.

1.3.2.1. Información a presentar en el estado de situación financiera

11. Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes: (...)

(...)

15. Adicionalmente, la entidad presentará en el estado de situación financiera, a continuación de los activos, pasivos y patrimonio, los saldos de las cuentas de orden deudoras contingentes, de control y fiscales, así como los saldos de las cuentas de orden acreedoras contingentes, de control y fiscales.

1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

16. La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

(...)

1.3.2.3. Información a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

23. La entidad presentará en el estado de situación financiera o revelará en las notas desagregaciones de las partidas adicionales a las presentadas, clasificadas según las operaciones de la entidad. Para el efecto, tendrá en cuenta los requisitos de las normas, así como el tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.

24. El nivel de información suministrada variará para cada partida, así, por ejemplo:

(...)

f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital, prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, resultados de ejercicios anteriores, resultados del ejercicio, reservas, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora.

1.3.3. Estado de resultados

25. El estado de resultados presenta el total de ingresos menos los gastos y costos de la entidad reflejando el resultado del periodo.

1.3.3.1. Información a presentar en el estado de resultados

26. Como mínimo, el estado de resultados incluirá partidas que presenten los siguientes importes: (...)

(...)

1.3.3.2. Información a presentar en el estado de resultados o a revelar en las notas

30. La entidad presentará un desglose de los gastos utilizando una clasificación basada en su función dentro de la entidad. Según esta clasificación, como mínimo, la entidad presentará sus gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por esta de forma separada. Igualmente, se revelará información adicional sobre la naturaleza de los gastos que incluya, entre otros, los gastos por depreciación, amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

31. Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la entidad revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe. En todo caso, con independencia de la materialidad, la entidad revelará de forma separada, las partidas de ingresos o gastos (...)

1.3.4. Estado de cambios en el patrimonio

32. El estado de cambios en el patrimonio presenta las variaciones de las partidas del patrimonio en forma detallada, clasificada y comparativa entre un periodo y otro.

1.3.4.1. Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

33. El estado de cambios en el patrimonio incluirá la siguiente información:

a) cada partida de ingresos y gastos del periodo que se haya reconocido directamente en el patrimonio, según lo requerido por otras normas, y el total de estas partidas;

b) el resultado del periodo mostrando, de forma separada, los importes totales atribuibles a las participaciones no controladoras y a la entidad controladora; y

c) los efectos de la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para cada componente de patrimonio.

1.3.4.2. Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o a revelar en las notas

34. La entidad presentará, para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, la siguiente información:

a) el valor de los incrementos de capital y los excedentes financieros distribuidos;

b) el saldo de los resultados acumulados al inicio y al final del periodo contable, y los cambios durante el periodo; y

c) una conciliación entre los valores en libros al inicio y al final del periodo contable para cada componente del patrimonio, informando por separado cada cambio.

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

35. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

60. La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas.

1.3.6.2. Revelaciones

61. La entidad revelará la siguiente información:

a) La información relativa a su naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal. Para tal efecto, indicará su denominación; su naturaleza y régimen jurídico, identificando los órganos superiores de dirección y administración, y la entidad a la cual está adscrita o vinculada, cuando sea el caso; su domicilio y la dirección del lugar donde desarrolla sus actividades; una descripción de la naturaleza de sus operaciones y de las actividades que desarrolla con el fin de cumplir con las funciones de cometido estatal asignadas; y los cambios ordenados que comprometen su continuidad como supresión, fusión, escisión o liquidación.

- b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.
- c) Las bases de medición utilizadas para la elaboración de los estados financieros y las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros, en el resumen de políticas contables significativas.
- d) Los juicios, diferentes de aquellos que involucren estimaciones, que la administración haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas.
- e) Los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en las estimaciones realizadas al final del periodo contable, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de su naturaleza y su valor en libros al final del periodo contable. El valor en libros corresponde al valor bruto del activo o pasivo menos las deducciones o compensaciones aplicables, tales como: depreciación, amortización, deterioro o agotamiento acumulados.
- f) Las limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que tienen impacto en el desarrollo normal del proceso contable o en la consistencia y razonabilidad de las cifras.
- g) La información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que aplica para gestionar el capital” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se da respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

- a. ¿Cuál es el conjunto que compone los estados financieros, su estructura y contenido? Especificando su marco normativo.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecen que la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, estarán sujetos a la aplicación de los criterios allí definidos. Por lo tanto, dando respuesta a su consulta, el juego completo de estados financieros está compuesto por: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

Con respecto al estado de flujos de efectivo es de precisar que de conformidad con la Resolución 283 de 2022 la presentación de este estado financiero, para las entidades que aplican el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se aplazó de forma indefinida.

En relación con la estructura y contenido de cada estado financiero, la Norma de presentación de estados financieros, la cual se encuentra en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; regula de manera detallada estos temas.

b. ¿Qué información mínima debe contener las notas contables de los estados financieros?

La información que las entidades incluyen en sus notas a los estados financieros, tanto a nivel cualitativo como cuantitativo, debe cumplir con las revelaciones mínimas que incluye cada una de las normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como con lo indicado en el numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros de la Norma de presentación de estados financieros.

Adicionalmente, la entidad debe tener en cuenta que su información financiera debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel, donde para cumplir con la primera es necesario tener en cuenta la materialidad de cada una de las partidas de los estados financieros de manera individual, con la finalidad de que se presenten y revelen correctamente en la información financiera.

La materialidad de una entidad se vislumbra a través del umbral de materialidad que esta ha definido en su Manual de políticas contables, y el cual dependerá de la etapa del proceso contable que se esté ejecutando, por lo que existirían el umbral de materialidad para el reconocimiento de partidas, el correspondiente para medición, y por último el de presentación y revelación. Así mismo, para aplicar la materialidad, y dado que el primer objetivo al que se orienta la información financiera de las Entidades de Gobierno corresponde al de rendición de cuentas, es necesario aclarar que la materialidad dependerá en primera medida de la naturaleza de las partidas y en segundo lugar de la magnitud de cada una, que corresponde a su valor monetario.

En concordancia con lo anterior, la información mínima a incluir en las notas a los estados financieros será la exigida en cada una de las normas y lo señalado en el numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros de la Norma de presentación de estados financieros; a fin de que sea necesaria para la comprensión de los estados financieros y de que sea útil para el cumplimiento de los objetivos de la información financiera de propósito general.

c. Cuando en la nota contable de "Patrimonio Composición" el ejercicio arroje un resultado negativo ¿Qué tipo de información específica debe revelarse?, ¿Debe efectuarse una comparación de la variación respecto de la vigencia inmediatamente anterior?

La entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros, con relación al estado de situación financiera, todos los componentes que conforman el patrimonio, incluyendo las ganancias o pérdidas por operaciones específicas y adicionalmente en la presentación del estado de cambios en el patrimonio, deberá revelar la siguiente información; a) el valor de los incrementos de capital y los excedentes financieros distribuidos; b) el saldo de los resultados acumulados al inicio y al final del periodo contable, y los cambios durante el periodo; y c) una conciliación entre los valores en libros al inicio y al final del periodo contable para cada componente del patrimonio, informando por separado cada cambio.

d. ¿Qué riesgos contables genera para la Entidad la omisión de la revelación de la información mínima requerida en las notas contables?

El riesgo que se puede generar para la entidad por la omisión de la revelación de la información mínima requerida en las notas a los estados financieros es que no cumpla con los objetivos de Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control; por lo que, no sería útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios, dentro de los que se encuentran:

- los ciudadanos, cuyo bienestar y convivencia es el objetivo fundamental de las funciones de cometido estatal.
- los organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social los cuales requieren información financiera para orientar la política pública; entre otras actividades.
- los gestores quienes requieren información financiera para hacer seguimiento y control a las operaciones de la entidad.
- Las agencias que realizan transferencias a entidades de gobierno, los prestamistas que suministran recursos a la entidad y los terceros que financian los servicios que presta la entidad, quienes requieren información financiera para decidir si continúan o no apoyando o financiando las actividades presentes y futuras del Gobierno.
- los órganos de representación política, como el Congreso, las asambleas y los concejos, que exigen la información financiera para conocer el uso de los recursos públicos con el fin de ejercer control político y decidir sobre la financiación de programas y nuevas obras o proyectos, por medio de la asignación de dichos recursos a través del presupuesto público.
- los organismos de control externo, que demandan información financiera para formar un juicio en relación con el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda del patrimonio y los recursos públicos, así como para evaluar la razonabilidad de dicha información.
- la Contaduría General de la Nación que, para fines de consolidación y gestión, requiere información financiera del sector público, la cual es utilizada por otros usuarios en la toma de decisiones y en el ejercicio del control.

CONCEPTO No. 20231100040061 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Flujo de información de los recursos entregados en administración.

Doctora
MARICELA PATIÑO CHÍA
Contadora
Fondo Nacional de Vivienda
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010046412 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 solicitud se señala:

"Con ocasión al acompañamiento de la Contaduría General de la Nación -CGN- a la opinión negativa de los estados financieros de 2022 de FONVIVIENDA efectuada el viernes 29 de septiembre de 2023, me permito solicitar gentilmente asesoría contable de la CGN en lo siguiente:

Antecedentes:

De acuerdo con la mesa de trabajo realizada con la CGR realizada el día 8 de octubre de 2021, se concluyó en acta suscrita por las partes, que la conciliación de saldos entre derechos fiduciarios vs saldos de la fiduciaria se debe realizar contra la cuenta 3 del patrimonio autónomo.

Conclusión de la mesa de trabajo:

(...) 'la CGN indica que FONVIVIENDA debe reconocer los derechos fiduciarios que corresponden o están representados en el patrimonio autónomo, y es el patrimonio autónomo el encargado de llevar la contabilidad de los recursos a partir del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, siendo en esta contabilidad dónde la Contraloría puede verificar los registros uno a uno de los hechos económicos y operaciones que han ocurrido durante el periodo contable y qué soportan los derechos y obligaciones que tiene este, y que registrarán el valor que FONVIVIENDA reconoce como derecho en fideicomiso.

Con el párrafo anterior, se puntualiza que el valor del derecho en fideicomiso que debe reconocer la entidad al final de cada periodo contable en su contabilidad es el que corresponde al valor que el patrimonio autónomo presente como patrimonio en sus estados financieros, y la diferencia que se presente frente al valor previamente reconocido será registrado como ingreso o gasto en el resultado del periodo de Fonvivienda' (...).

Dando cumplimiento a lo indicado por la CGN, durante las vigencias 2021 y 2022 la conciliación de saldos de la cuenta 192603 Derechos en Fideicomisos de los estados financieros de FONVIVIENDA, se realiza con el saldo de la cuenta patrimonial (cuenta 3) de los estados financieros del patrimonio autónomo.

Desde enero 2023, dentro del proceso de diagnóstico efectuado por el grupo de contabilidad de la Subdirección de Finanzas y Presupuesto de FONVIVIENDA, se viene identificando los registros contables de los estados financieros de los patrimonios autónomos cuyos recursos son administrados por las Fiduciarias, los cuales son la fuente de información de reporte en el formato establecido por FONVIVIENDA de los movimientos de los recursos aprobados por parte de la Supervisión para la afectación contable en los estados financieros de FONVIVIENDA. Se evidenció que los Programas Vivienda Gratuita (PVG) y Vivienda de Interés Prioritaria Para Ahorradores (VIPA), administrados por la Fiduciaria Bogotá no cuentan con contabilidad separada tanto para los recursos que aporta FONVIVIENDA, como para los recursos aportados por terceros.

Teniendo en cuenta que no existe contabilidad separada de los recursos de FONVIVIENDA en el sistema contable de la Fiduciaria, la Subdirección de Finanzas y Presupuesto – Grupo de Contabilidad FONVIVIENDA- solicitó a la Fiduciaria Bogotá procedimiento documentado que sigue el proceso contable de la fiduciaria para extraer las cifras y generar el estado de situación financiera y el estado de resultados de los recursos de FONVIVIENDA para los programas PVG y VIPA, detallando las cuentas y los reportes contables generados por el sistema contable de la Fiduciaria de donde provienen las cifras y los terceros que son afectados.

Solicitud:

Si al cierre contable de la vigencia 2023 de FONVIVIENDA, la Fiduciaria Bogotá no cuenta con los datos contables detallados por tercero de los recursos de FONVIVIENDA para los Programas PVG y VIPA, como Contador del Fondo no puedo avalar ni certificar el seguimiento contable efectuado por la Supervisión de FONVIVIENDA, ¿cómo debo proyectar con corte a 31 de diciembre de 2023 la certificación a los estados financieros?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos en administración, a través de una fiducia mercantil, se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, debido a que la entidad que los entrega no hace una transferencia plena de la propiedad sino instrumental, para el cumplimiento del negocio fiduciario.

Lo anterior implica que quien recibe los recursos deberá mantenerlos separados de sus recursos propios o de los que correspondan a otros fideicomisos, a través de una contabilidad independiente sin ser incluidos como parte de sus recursos. Por lo tanto, le corresponde a la entidad que entrega los recursos fijar esta condición dentro de las cláusulas que acompañan la creación del respectivo patrimonio autónomo, con el fin de que pueda contar con información clara y precisa respecto al uso de los recursos.

Dado que el primer objetivo al que se orienta la información financiera de las Entidades de Gobierno corresponde al de rendición de cuentas, es necesario que la entidad refleje todos los hechos económicos en su información financiera en alineación con las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel del Marco Conceptual. Es por ello, que en el numeral 5. Flujo de información contable del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se indica que le corresponde a la entidad que entrega los recursos, en este caso Fonvivienda, implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de la información para la incorporación de los hechos económicos en su información financiera, obligación que de igual forma la entidad debe incluir en las cláusulas de creación de los contratos de los patrimonios autónomos, de manera tal que pueda exigir su cumplimiento a la entidad fiduciaria.

Por lo anterior, la entidad deberá acudir a todas las herramientas que tenga a su disposición para obtener la información necesaria para cumplir con el adecuado reconocimiento de los hechos relacionados con los recursos entregados en administración, de manera tal que dicha información sea la que se presente en los estados financieros de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100040131 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Arrendamientos Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Marco normativo aplicable a la entidad Reconocimiento de los bienes inmuebles y los ingresos generados por el arrendamiento de los mismos.

Doctor
YONATHAN ANDRES TRUJILLO ARIAS
Subdirector Financiero
Caja de la vivienda popular
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N.º 20230010045402 del 04 de octubre de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿La Caja de la Vivienda Popular al comenzar a recibir ingresos propios por concepto de la actividad de arrendamiento explicada en los antecedentes del presente oficio, debe cambiar de aplicación de marco normativo contable?

2. En el evento que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa, ¿Cuál marco normativo debe aplicar la Caja de la Vivienda Popular?

3. En el evento que la respuesta la pregunta No. 1 sea negativa, ¿Cómo sería el reconocimiento contable al recibir dichos dineros por la actividad de arrendamiento? ¿Cómo deberían de estar clasificados en el activo (inventarios, P.P.E., etc.) los bienes inmuebles que se dispongan para tal actividad de arrendamiento?”

CONSIDERACIONES

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:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

3. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

4. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de transferencias de entidades privadas u organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(...)

6.1.1 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” (subrayados fuera del texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo.

Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. 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, en condiciones de mercado.

(...)

16. 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.

(...)

16.1. 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.

(...)

16.3. Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

35. Los costos directos iniciales en los que incurra el arrendador durante la negociación y contratación de un arrendamiento operativo se añadirán al costo del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base de los ingresos del arrendamiento.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

15. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros.

16. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...)

19. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos” (subrayados fuera del texto).

Por su parte, en la información reportada en el numeral 28.1 de las Notas a los Estados Financieros del año 2022 de la Caja de la Vivienda Popular, se evidencia lo siguiente:

“28.1 Ingresos de transacciones sin contraprestación

Cuentas	dic-22		dic-21		Variación
	Saldo Final	Part %	Saldo Final		
4105 - IMPUESTOS	0,00	0,00%	0,00		0,00
4195 - DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS EN IMPUESTOS	0,00	0,00%	0,00		0,00
SALDO NETO DE IMPUESTOS	0,00	0,00%	0,00		0,00
4110 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS	23.606.982,00	0,02%	24.476.015,00		(869.033,00)
411002 - Multas y Sanciones	23.606.982,00	0,02%	24.476.015,00		(869.033,00)
419502 - Devoluciones y descuentos en contribuciones, tasas e ingresos no trib	0,00	0,00%	0,00		0,00
SALDO NETO DE CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS	23.606.982,00	0,02%	24.476.015,00		(869.033,00)
41 - FISCALES	23.606.982,00	0,02%	24.476.015,00		(869.033,00)
44 - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	0,00	0,00%	994.092.436,00		(994.092.436,00)
4428 - OTRAS TRANSFERENCIAS	0,00	0,00%	994.092.436,00		(994.092.436,00)
442807 - Bienes recibidos sin contraprestación		0,00%	994.092.436,00		(994.092.436,00)
47 - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	109.243.584.850,00	99,98%	89.183.693.489,00		20.079.891.361,00
4705 - FONDOS RECIBIDOS	109.243.584.850,00	99,98%	89.183.693.489,00		20.079.891.361,00
470508 - Funcionamiento	12.162.880.825,00	11,13%	12.550.362.744,00		(387.501.919,00)
470510 - Inversión	97.080.724.025,00	88,85%	76.633.330.745,00		20.467.393.280,00
TOTAL INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN	109.267.191.832,00	100,00%	90.182.261.940,00		19.084.929.892,00

Fuente: Extraído desde los módulos SAP BPC (BOG DATA).

Del total de los ingresos de la vigencia 2022, los recibidos sin contraprestación representan el 83,61% (subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

Preguntas 1 y 2

La Caja de la Vivienda Popular debe continuar aplicando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015. Esto se fundamenta en el hecho de que la percepción de ingresos con contraprestación deriva de un proceso de saneamiento o normalización de los activos que no modifica las funciones de cometido estatal que desarrolla la Caja. Lo anterior, toda vez que la Caja de la Vivienda Popular sigue contribuyendo al desarrollo de la política del Sector Hábitat del Distrito Capital a través de la mejora de barrios, la reubicación de familias, la urbanización y titulación de propiedades, y el mejoramiento de viviendas.

Adicionalmente, el 83,61% de los ingresos de la vigencia del 2022 fueron ingresos recibidos sin contraprestación, lo que implica que la mayor parte de los ingresos de la

entidad se derivan directa o indirectamente de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias.

Pregunta 3

Los bienes inmuebles destinados a la actividad de arrendamiento deben clasificarse en el activo como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, dependiendo de si el arrendamiento se realiza por un valor inferior al valor de mercado o no. En este sentido, si el arrendamiento se realiza por un valor inferior al valor de mercado, el inmueble se reconocerá como propiedad, planta y equipo. Por su parte, si el arrendamiento se realiza por el valor de mercado, el inmueble se reconocerá como propiedad de inversión.

Para el tratamiento contable de los arrendamientos, la Caja de la Vivienda Popular aplicará las normas de Arrendamientos y de Ingresos de transacciones con contraprestación. En consecuencia, si el arrendamiento se clasifica como operativo, la entidad reconocerá la cuenta por cobrar y el ingreso originado por dicha actividad, siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

CONCEPTO No. 20231100040611 DEL 23-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctor
NELSON ENRIQUE PÉREZ LÓPEZ
Coordinador grupo de gestión control de activos y almacenes
Instituto Colombiano Agropecuario
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046432 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:

“El Instituto Colombiano Agropecuario durante la transición a Normas Internacionales de Contabilidad para el sector Público en el año 2018 realizó la valoración de los bienes muebles estimando el costo a la fecha, vida útil y registro contable, teniendo en cuenta que sólo se reconocieron dentro de las cuentas del activo aquellas que superaban un SMMLV.

Aunado a lo anterior, a la fecha el Instituto cuenta con un aproximado de 4.313 bienes que se encuentran totalmente depreciados; sin embargo, continúan prestando servicio a la entidad.

Solicitamos de manera cordial, nos indiquen la forma más conveniente para actualizar los costos, vida útil y registros contables de los bienes con las condiciones descritas anteriormente. Esto con el fin de realizar una medición eficiente y veraz en los estados financieros de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el

resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno determina que el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual.

Ahora bien, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. También indica esta Norma, que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

Por lo tanto, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte del Instituto Colombiano Agropecuario (ICA), indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) La primera situación puede corresponder a un error a) como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros o b) al no revisar como mínimo al término de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación del activo, con el fin de determinar si las expectativas actuales difieren de las estimaciones previas.

En consecuencia, el ICA deberá realizar la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el importe en libros bruto de dichos bienes.

No obstante, el ICA deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100040681 DEL 24-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de recursos entregados por una entidad territorial a la Comisión Nacional del Servicio Civil para el proceso de selección para la provisión de empleos.

Doctora
YULI GORETH PERALTA RODRÍGUEZ
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048272 del 23 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:

“Una Entidad territorial va a girar el 100% de los recursos a la Comisión Nacional del Servicio Civil para efectos de convocatoria del personal provisional.

La pregunta es ¿qué cuenta contable debo de afectar, para el caso de la consulta realizada anteriormente en donde indican que se debe registrar en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, aplicaría este caso, pues la Entidad va a cancelar el total de la convocatoria”.

CONSIDERACIONES

La circular Externa 2023RS000121 del 11 de enero de 2023 expedida por la Comisión Nacional del Servicio Civil-CNSC a los Representantes Legales y Jefes de Unidad de Personal, o quienes hagan sus veces, en entidades del Sistema General de Carrera y de los Sistemas Específicos y Especiales de creación legal administrados y vigilados por la Comisión Nacional del Servicio Civil-CNSC, señala:

“En consecuencia, es deber de las entidades destinatarias de esta Circular, en cabeza de sus representantes legales o quien haga sus veces, apropiar en sus presupuestos los recursos para cofinanciar y cubrir los costos de los respectivos procesos de selección que comienzan su planeación a partir del 01 de enero de 2023, en un valor estimado (...).

Se precisa que el saldo definitivo a pagar por parte de las entidades, se establecerá una vez se haya recaudado el valor total de los derechos de participación de los aspirantes y se realice el respectivo cierre del proceso de selección”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera:

“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En cumplimiento a lo establecido en la Circular Externa 2023RS000121 del 11 de enero de 2023 expedida por la Comisión Nacional del Servicio Civil-CNSC y lo señalado por el

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los recursos entregados a la Comisión Nacional de Servicio Civil para efectos de la convocatoria de personal, se reconocerán inicialmente como un servicio pagado por anticipado mediante un débito en la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Lo anterior, porque con independencia de que la entidad vaya a girar el 100% de los recursos de la convocatoria, el servicio cancelado no se ha recibido. Por lo tanto, una vez se lleve a cabo dicho concurso, la entidad debitará la subcuenta 511157-Concursos y licitaciones de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 190590-Otros bienes y servicios pagados por anticipado de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO No. 20231100042581 DEL 30-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de recursos entregados en administración y reconocimiento de pasivos por bienes y servicios recibidos

Doctora
 FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ
 Coordinadora Contabilidad
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010047182 del 17 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con el informe de Auditoría Financiera de la vigencia 2022 entregado por la Contraloría General de la República, menciona el ‘INFORME AUDITORÍA FINANCIERA MINISTERIO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL - MADR (Vigencia Fiscal 2022, Hallazgo No. 2 – Otras Cuentas por Cobrar por operaciones sin solicitud del PAC.

1. ANTECEDENTES

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural - MADR celebra contratos con diferentes entidades con el fin de dar cumplimiento de sus funciones misionales y objetivos estratégicos del sector. La solicitud de PAC se realiza previa solicitud del supervisor del contrato o convenio respectivo. La parametrización contable que tiene el aplicativo SIIF Nación al momento de obligar las cuentas de convenios y contratos con atributo contable ‘Fondos Administrados’, no deja traza contable al momento de la obligación sino al momento del giro con afectación en la cuenta contable 190801001 Recursos Entregados en Administración, dando cumplimiento a lo estipulado en la Resolución 090 de 2020 expedida por la Contaduría General de la Nación - CGN.

Al cierre de la vigencia 2022, el MADR realizó los ajustes contables manuales, según lo estipulado en la circular externa 039 de 2022, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el cierre de la vigencia 2022 y apertura año 2023, numeral 12. Aspectos relacionados con el módulo de contabilidad, literal b. ‘En el evento que se reciban bienes y/o servicios y la entidad no cuente con PAC para registrar la obligación,

el área contable deberá hacer los respectivos ajustes manuales correspondientes para reflejar en la contabilidad del SIIF Nación el hecho económico. En dichos comprobantes, por directriz de la Contraloría General de la República, se deberá registrar en la descripción que éste corresponde a una reserva inducida por la ley’.

Por lo anterior, el MADR acatando los lineamientos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme al numeral mencionado se realizó el comprobante contable manual que incluía cuentas por pagar a convenios y contratos, sobre los cuales no fue posible contar con PAC y se afectó la cuenta contable 138490 otras cuentas por cobrar, con contrapartida en el pasivo, con el fin de reconocer la obligación de pago a los diferentes ejecutores de convenios y contratos.

Dentro del marco del Informe de Auditoría Financiera, emitido por la Contraloría General de la República - CGR, de ahora en adelante CGR, realizada al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural – MADR, para la vigencia 2022, en cuanto a la revisión de los saldos de las cuentas por cobrar a 31 de diciembre de 2022; determinó mediante el hallazgo No. 2 Otras Cuentas por Cobrar por operaciones sin solicitud del PAC, que se encontraban registradas las cuentas por pagar a convenios y contratos que no contaron con PAC al cierre de la vigencia 2022.

De igual forma en la descripción del hallazgo, se indica:

- ‘La CGR observa que, mediante comprobante manual número 25078 de fecha 31/12/2022, se registró en la Subcuenta 138490– Otras Cuentas por Cobrar, el valor de \$195.222.031.155, por concepto de ‘reconocimiento de cuentas por pagar presupuestales- reserva que por la no disponibilidad de PAC no fue posible registrar su obligación al cierre de la vigencia 2022 en el aplicativo SIIF II, no obstante, el bien o servicio se recibió a satisfacción’.
- En la nota a los estados financieros NOTA 7. CUENTAS POR COBRAR - 7.5.8 Otras cuentas por cobrar, señala que esta subcuenta ‘tiene como origen la causación (Reserva inducida) de las Cuentas por Pagar de Convenios y/o Contratos Interadministrativos con corte 31 de diciembre de 2022; que por falta de PAC a 31 de diciembre 2022 no fue posible realizar el registro de las obligaciones en el aplicativo SIIF NACION y de los cuales se debe incorporar en la contabilidad del Ministerio de agricultura manual con comprobante contable, toda vez que el bien o servicio fue recibido a satisfacción según las cuentas por pagar recibidas por el Grupo Central de Cuentas’. (Subrayado fuera de texto).
- ‘Adicionalmente, la CGR solicitó a la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público- MHCP, que se informara sobre el reconocimiento de los pasivos, por parte de ese ente, de estas operaciones que afectan el PAC; por lo cual, el MHCP informó que al cierre de la vigencia no incorporó estas partidas’.

El MADR argumentó la observación, pero no fue posible que la CGR desvirtuara el hallazgo, concluyendo que al haberse reconocido como Otras Cuentas por Cobrar obligaciones que no cumplían con el lleno de los requisitos, se sobreestimó el saldo de la cuenta 1384 – Otras Cuentas por Cobrar.

2. CONSULTA

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, solicitamos amablemente se estudie la posibilidad de emitir concepto para el registro contable apropiado de la reserva inducida para convenios y contratos que se entregan como recursos entregados en administración y que al cierre de la vigencia no cuenta con PAC, con el fin de tener claridad de las operaciones a realizar al cierre de la vigencia y no tener futuras observaciones del Ente de control.

Al respecto se plantean las siguientes preguntas, con el fin de realizar los registros contables correspondientes:

1. ¿Cuál es la normatividad contable vigente que regula el manejo de la reserva inducida, cuando se trata de convenios y contratos que no cuentan con aprobación de PAC (Programación Anual de Caja) por parte de la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP, al cierre de la vigencia?
2. ¿Cómo se deben reconocer las cuentas por pagar (reserva inducida) para convenios y contratos al cierre de la vigencia, teniendo en cuenta que la parametrización que tiene el SIIF Nación para los Recursos Entregados en Administración solo hace registro contable al momento del giro, afectando la cuenta contable 1908 Recursos Entregados en Administración?
3. Teniendo en cuenta que dentro del informe la CGR menciona que recibió respuesta de la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP, indicando que no hace reconocimiento de pasivos por las partidas que no contaron con PAC, en este orden de ideas Mininagricultura, ¿debe o no reconocer en los Estados Financieros?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente" (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es importante indicar que, de acuerdo con el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa, la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación.

En consecuencia, la CGN no tiene estipulado un procedimiento contable para el registro contable de la reserva inducida, por ser un tema presupuestal. Es de precisar que cuando el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural reciba a satisfacción el bien o servicio contratado, en cumplimiento del principio de Devengo y la definición de pasivo establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberá reconocer el activo o gasto en el momento que tenga el control del bien o que reciba el servicio, y el pasivo respectivo con independencia de que presupuestalmente esta obligación no cuente con PAC.

Ahora bien, respecto a los recursos entregados en administración, al momento de realizar la entrega o giro de los recursos a la entidad o sociedad fiduciaria que los administrará, la entidad que controla reconocerá dicha entrega mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior, en atención a la esencia del hecho económico, en tanto que no es viable que se reconozca una obligación con la entidad que administrará los recursos, con la suscripción del contrato o convenio.

En línea con lo anterior, la entidad que controla los recursos disminuirá la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando la entidad que los administra realice el pago al proveedor del bien o servicio, por cuanto el reconocimiento en la información financiera para la entidad que controla los recursos solo se realiza cuando se usan o disponen de estos.

Por lo tanto, si la entidad que controla los recursos entregados en administración recibe el bien o servicio el cual será cancelado por la entidad que administra los recursos, la entidad que controla reconocerá el activo o gasto en el momento que tenga el control del bien o que reciba el servicio, y reconocerá el pasivo por el bien o servicio recibido. Además, informará del hecho a la entidad que administra los recursos, quien efectuará el pago respectivo con los recursos entregados en administración.

Por lo anterior, no deben ser reconocidas en la información financiera cuentas por cobrar o por pagar a convenios y contratos, relacionadas con la reserva inducida, por cuanto no cumplen con las definiciones de los elementos de los estados financieros y por tratarse de un requerimiento de tipo presupuestal.

Finalmente, respecto a las definiciones en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF)-Nación, se realizan las siguientes precisiones:

Las transacciones mencionadas en la consulta se dan en momentos diferentes: primero, el traslado de los recursos entregados en administración; segundo, corresponde al reconocimiento de obligaciones por parte de la entidad cuando han recibido bienes y servicios y no se cuenta con PAC. Por lo anterior, al ser hechos económicos diferentes, su análisis se realiza de manera independiente:

1) En lo relacionado con los recursos entregados en administración, como se ha mencionado, se reconocen en el momento del giro teniendo en cuenta que la naturaleza

del derecho surge justamente con la entrega de los recursos, por lo que no es viable que se cause una obligación con la entidad que administra por el solo hecho de existir un contrato o un convenio. Por tal razón, las definiciones realizadas para los recursos entregados en administración en SIIF no dejan traza contable al momento de la obligación sino al momento del giro con afectación en el auxiliar contable 190801001- Recursos Entregados en Administración.

2) Por otra parte, para el reconocimiento de obligaciones producto de bienes o servicios recibidos, el SIIF-Nación permite su reconocimiento con independencia de la disponibilidad de PAC, para lo cual la entidad acude a la funcionalidad de comprobantes manuales en la Tipología T72- Reconocimiento de Pasivos previo a la Ejecución Presupuestal del Gasto, registrando las cuentas del pasivo y del gasto correspondiente.

Posteriormente, en la etapa de la obligación presupuestal del gasto, realiza la transacción mediante el uso de un atributo contable (Atributo contable 40-Bienes, Servicios, Impuestos y Transferencias Causados) permitiendo así la cancelación del pasivo constituido mediante la funcionalidad de comprobantes manuales.

CONCEPTO No. 20231120040481 DEL 20-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Registro contable del contrato entre Municipio de Envigado y el INDER ENVIGADO

Doctor
WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO
Director Técnico - Dirección Financiera y Contable
Secretaria de Hacienda
Alcaldía de Envigado
Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010044562 del 29 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:

"El municipio de Envigado suscribió el convenio interadministrativo ENV-04-09-0392-23 con el INDER ENVIGADO cuyo objeto es "Fomentar el deporte, la recreación, la actividad y la educación físicas en la población Envigadeña como práctica social que favorece el desarrollo y salud integral de las personas que habitan el territorio".

El municipio de Envigado registra la entrega del recurso al INDER ENVIGADO como un gasto publico social en el sector recreación y deporte en la subcuenta 550506 - Asignación de bienes y servicios. El INDER ENVIGADO registra el recibo de los recursos como una transferencia en la subcuenta 442890-Otras transferencias.

Le solicito que por favor nos de claridad frente a la contabilización que debe realizar cada entidad con respecto a dicho contrato".

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo No. ENV-04-09-0392-23, suscrito entre el Municipio de Envigado y el INDER ENVIGADO, señala:

"TIPO DE CONTRATO: Prestación de servicios
(...)

PRIMERA. OBJETO: Fomentar el deporte, la recreación, la actividad y la educación físicas en la población Envigadeña como práctica social que favorece el desarrollo y salud integral de las personas que habitan el territorio. (...) TERCERA: FORMA DE PAGO: El municipio de Envigado, pagará al contratista el valor del presente contrato de acuerdo al PAC, (Plan Anual de Caja) en ONCE (11) cuotas de la siguiente manera:

Cuota #	Mes de Pago	Valor Cuota
1	Enero	5.131.995.387
2	Febrero	769.799.310
3	Marzo	769.799.310
4	Abril	769.799.310
5	Mayo	769.799.310
6	Junio	769.799.310
7	Julio	769.799.310
8	Agosto	769.799.310
9	Septiembre	769.799.310
10	Octubre	769.799.310
11	Noviembre	769.799.292
Valor en pesos		12.829.988.469

Previa presentación de la factura o documento equivalente, en la cual se presentará la certificación que acredite que se encuentra a paz y salvo por concepto de pago de la Seguridad Social integral (salud, pensiones y Riesgos Laborales), previa presentación de su informe de gestión mensual y certificación del recibo a entera satisfacción por parte del supervisor (...)

CUARTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES. (...) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS (...) 5. Cumplir con las actividades consignadas en los proyectos de deporte y recreación y aprovechamiento del tiempo libre según el banco de proyectos de la administración Municipal. (...) B) EL MUNICIPIO se compromete a: (...) 3. Exigir al supervisor, el control técnico, contable, financiero, legal y administrativo sobre el desarrollo del contrato. 4. Pagar el valor del contrato en la forma y oportunidad pactada. (...)

SEXTA. SUPERVISIÓN: La supervisión del contrato será ejercida por un funcionario de la alcaldía del Municipio de Envigado, nombrado mediante acta de designación de supervisor, quien controlará su correcta ejecución y cumplimiento, de acuerdo con lo establecido en el capítulo de supervisión e interventoría del manual de contratación adoptado por el municipio de Envigado, el estatuto anticorrupción y las leyes vigentes que tratan la materia. (...)

DÉCIMA PRIMERA. CESIÓN DEL CONTRATO: Por la naturaleza del contrato EL CONTRATISTA no podrá ceder los derechos ni obligaciones del contrato. (...)

DÉCIMA OCTAVA. ACEPTACIÓN DE RIESGOS PREVISIBLES: Para todos los efectos legales se entienden incorporados al presente contrato la cuantificación, asignación y distribución de los riesgos previsibles previstos en los estudios previos y aceptados por EL CONTRATISTA al momento de la presentación de la propuesta, por lo tanto no podrá alegarse por parte de éste algún desequilibrio económico del contrato/convenio" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

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 entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL de la siguiente manera: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El principio de Esencia sobre forma, contenido en el Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal. Por lo tanto, se deberá dar prelación a la esencia económica para el análisis del contrato por medio del cual el municipio de Envigado pagará al Inder Envigado, mediante cuotas mensuales, previa presentación de los documentos para el cobro, los servicios prestados para fomentar el deporte, la recreación, la actividad y la educación físicas en la población Envigadeña.

Por lo anterior, el INDER ENVIGADO registrará el ingreso proveniente de la prestación de servicios debitando la subcuenta 131726-Recreativos, culturales, y deportivos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditando la subcuenta 439016-Recreativos, culturales, y deportivos de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Por su parte, el Municipio de Envigado reconocerá el gasto mediante un débito en la subcuenta 550506-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES; lo anterior, en el entendido de que las actividades ejecutadas están orientadas a la atención de necesidades básicas insatisfechas de la comunidad.

CONCEPTO No. 20231100042711 DEL 04-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar Reclasificación de cuentas por cobrar a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

Doctora
MÓNICA MARÍA ESCOBAR GUERRERO
Coordinadora
Grupo de Gestión de Bienestar y Seguridad y Salud en el Trabajo
Procuraduría General de la Nación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048362 del 24 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 PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN en calidad de empleador, actúa como un intermediario frente al reconocimiento de prestaciones económicas del Sistema General de Seguridad Social en Salud tales como incapacidades (tanto de origen laboral o común), y licencias de maternidad y paternidad (Artículo 3 Parágrafo de la Ley 776 de 2002 y Artículo 121 del Decreto 19 de 2012).

En virtud de lo anterior, se hace importante señalar que la PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, hace el reconocimiento de las anteriores prestaciones económicas, con fundamento en las disposiciones legales, esto es, el Artículo 3° de la Ley 776 de 2002, el Parágrafo 2° del Artículo 5° de la Ley 1562 de 2012, el Artículo 18 del Decreto 3135 de 1968, Artículo 2 de la Ley 2114 de 2021, Artículos 2.2.3.2.9, 2.2.3.3.1 y 2.2.3.4.5 del Decreto 1427 de 2022, aplicable para incapacidades de origen laborales, e incapacidades de origen común, licencias de maternidad y paternidad, respectivamente.

(...)

Bajo las anteriores consideraciones, y aunque esta entidad empleadora hace el reconocimiento de las incapacidades y licencias de maternidad y paternidad a favor de los servidores con fundamento en la normativa anteriormente expuesta, lo que se ha

evidenciado es que, cuando se hace el recobro ante las EPS o ARL de estas prestaciones económicas, en ocasiones las entidades de la seguridad social mencionadas se abstienen de reconocer los valores, o hacen el reconocimiento de valores inferiores a los pagados por parte de la PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, convirtiendo esto en cuentas por cobrar a las EPS o ARL, que en la mayoría de las veces se convierte en cartera de difícil recaudo, toda vez que ellos tienen una interpretación diferente a lo que establecen las normas anteriormente señaladas.

(...)

Por consiguiente, se le consulta a su honorable Despacho:

(...)

9. En el evento en que no se puedan adelantar procesos de cobro en contra de los servidores, EPS o ARL, por el no reembolso de las prestaciones económicas por parte de la EPS o ARL ¿Puede calificarse esta situación como cartera de imposible recobro y/o causal para depuración de cartera? En caso afirmativo ¿Con fundamento en qué norma?

10. ¿Hay algún límite de cuantía (por ejemplo, valores inferiores a \$100.000), que se califiquen como cartera de imposible recobro por estar incurso en alguna causal de depuración de cartera, por ejemplo, la de 'Cuando la relación de costo – beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente'? En caso de ser afirmativo ¿Cuál es el límite de cuantía y cuál es la norma que lo sustenta?

11. ¿En las entidades públicas que área es la encargada de determinar cuándo una cartera es de difícil o imposible recobro?"

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, señala:

“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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, de la siguiente manera: “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
 - b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
 - c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
 - d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
 - e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Aunado a lo anterior, 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.

De conformidad con lo expuesto, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Pregunta 9

En virtud de lo establecido en el Catálogo General de Cuentas, las entidades deben reclasificar a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, aquellas cuentas por cobrar pendientes de recaudo con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la entidad para la recuperación de la cartera.

Por otro lado, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, procederá, 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.

De acuerdo con lo anterior, la reclasificación a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO debe realizarse cuando la entidad aún espere algún flujo financiero por las cuentas por cobrar, pero, por su antigüedad y morosidad se consideran de difícil recaudo, no imposible. Por su parte, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando la entidad ya no espere la entrada de ningún flujo financiero por la cuenta por cobrar, por cualquiera de las circunstancias señaladas en el párrafo anterior.

Así las cosas, en caso de que no sea posible que la entidad pueda adelantar procesos de cobro en contra de los deudores de las cuentas por cobrar referidas en la consulta, procederá la realización de la baja en cuentas de dichas cuentas por cobrar, en tanto las mismas dejaron de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Pregunta 10

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, señaló que, si bien existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, las entidades podrían abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración contable.

La CGN no establece qué valores se consideran saldos menores, por cuanto ello corresponde definirlo a cada entidad, una vez realizada la respectiva valoración costo-beneficio respecto al cobro de sus acreencias.

Pregunta 11

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, 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.

Por lo cual, el área, comité o funcionario responsable de determinar cuándo una cartera es de difícil recaudo o cuándo procede su baja en cuentas, será a quien la entidad le haya asignado dicha función.

CONCEPTO No. 20231100042721 DEL 04-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctora
ELIZABETH LÓPEZ VÁSQUEZ
Consultante
Dos Quebradas, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100048492 del 24 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:

“SOLICITO MUY RESPETUOSAMENTE ORIENTACION EN SOBRE CUAL SERIA EL REGISTRO CONTABLE EN UNA ENTIDAD SUJETA A RESOLUCION No 533 del 08 de octubre de 2015 QEE POSEE EN SU INVENTARIOS, UNOS BIENES TOTALMENTE DEPRECIADOS Y OTROS QUE HAN SUPERADO HASTA DOS PERIODOS SU VIDA UTIL, PERO QUE AUN CONTINUAN EN USO POR SE ENCUENTRAN EN ESTADO BUENO Y REGULAR”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios 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 entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos

estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el reconocimiento de los hechos económicos debe atender a las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera donde, para cumplir con la primera, es necesario atender a la materialidad de cada uno de los hechos de manera individual, con la finalidad de incorporarlos correctamente en la información financiera.

Ahora bien, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. También indica esta Norma, que la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio; y que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este.

Por lo anterior, el hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno, indica que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos por su uso a la entidad. Lo que puede corresponder a dos situaciones:

i) Se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo relacionado con la revisión anual de la estimación contable correspondiente a la vida

útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Por lo tanto, la entidad de gobierno deberá realizar la corrección del error, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La otra situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el hecho de que se encuentran en uso activos que han alcanzado una depreciación completa.

No obstante, es de precisar que la entidad de gobierno deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre los bienes de su propiedad, con independencia de que estos cumplan con los criterios para ser reconocidos o no como activos en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20231100042741 DEL 04-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del 0.75% de los derechos de dominio y posesión efectiva sobre un inmueble que posee la entidad.

Doctor
ORLANDO MICOLTA GONZALES
Gerente
Instituto de Valorización de Manizales
Manizales, Caldas

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010048762 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:

“El INVAMA entidad Descentralizada del orden Municipal, con patrimonio propio, autonomía administrativa y presupuesto y contabilidad independiente, el 30 de octubre de 2004 en la escritura pública 5099 se hizo efectiva la liquidación de la sociedad promotora del centro de ferias y exposiciones de Manizales, y se le asigna al INVAMA un porcentaje del 0,88% sobre el derecho de propiedad y posesión efectiva sobre el bien inmueble(lote y edificación-salas de exhibición y ventas que actualmente prestan un servicio), porcentaje que fue modificado en el año 2010, según escritura pública 607 del 26 de mayo de la Notaría Quinta de Manizales, el cual quedo en 0.75% de los derechos de dominio y posesión efectiva sobre un inmueble, predio identificado con ficha catastral 01010000003150002000000000 , con matrícula inmobiliaria 100-71871.

El INVAMA efectuó, el respectivo registro contable en su momento de acuerdo al Plan de cuentas vigente así:

DEBITO A LA CUENTA 1640 DENOMINADA EDIFICACIONES, EN LA SUBCUENTA 164007 SALA DE EXHIBICIÓN, CONFERENCIAS Y VENTAS

La consulta obedece a que la Contraloría General al realizar la auditoría financiera y de gestión del año 2022, deja un Hallazgo administrativo con presunto alcance disciplinario

argumentado lo siguiente "... Incorrecciones al registrar en la cuenta edificaciones, subcuenta sala de exhibición, conferencia y ventas, un valor que corresponde la cuota parte que posee en el predio denominado Expoferias...".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le

otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad" (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:

"9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. 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, en condiciones de mercado.

2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad reconoce como parte de los activos en su información financiera aquellos recursos que controla, sobre los cuales asume riesgos significativos y de los cuales espera obtener un beneficio económico o potencial de servicio a través del uso para producir o suministrar bienes o servicios, por la revalorización de estos, por la venta o disposición de los bienes o al ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios.

En relación con los riesgos significativos que asume la entidad están los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, por la pérdida de capacidad productiva o de valor; o la obligación de garantizar la adecuada operación o la prestación del servicio por parte del bien.

Si la entidad al aplicar el juicio profesional considera que con el 0.75% de los derechos de dominio y posesión efectiva sobre un inmueble consultado se cumplen los criterios para el reconocimiento del bien como parte de sus activos, debe reconocerlo en el grupo contable que sea acorde con la naturaleza e intención que se haya definido para el inmueble, siendo posible su reconocimiento como parte de los inventarios; de las propiedades, planta y equipo; de los bienes de uso público; o de las propiedades de inversión.

Para efectuar la clasificación en uno de los grupos mencionados, la entidad deberá atender a los criterios de reconocimiento que señala cada una de las normas dispuestas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y mencionados en las consideraciones del presente concepto.

En el caso de que al aplicar el juicio profesional la entidad defina que con el porcentaje poseído sobre el inmueble no se cumplen los criterios para su reconocimiento como parte de los activos en la información financiera, la entidad podrá llevar control administrativo del bien a través de cuentas de orden, para lo cual lo registrará a través de un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20231100042911 DEL 05-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Soporte contable idóneo para el reconocimiento de los terrenos y construcciones

Doctora
CLAUDIA ELIZABETH GUEVARA LEYTON
Directora regional
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - Regional Putumayo
Mocoa, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100048192 del 23 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El ICBF Regional Putumayo tiene dos inmuebles registrados contablemente como terrenos, sin embargo estos terrenos tienen construcción, ¿para registrar la construcción el documento idóneo es el BDO avalúo? sin que se tenga en el certificado de tradición y libertad la construcción? no se cuenta con declaración de mejoras registradas”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y

CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación

exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es importante indicar que si las construcciones referenciadas cumplen con las condiciones para que se reconozca el activo de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir que, se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y a su vez el valor del recurso se pueda medir fiablemente, la entidad deberá reconocer las construcciones de forma separada de los terrenos como lo indica la Norma de propiedades, planta y equipo.

Como consecuencia de lo señalado, la entidad cometió un error al no reconocer el valor de la construcción y el valor del terreno de manera independiente, por lo que, 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. En tal sentido, registrará la construcción y calculará el valor de la depreciación de esta desde el momento en el que el bien se encontraba en uso. En caso de que el error provenga de periodos anteriores, se deberá corregir afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que si el hecho económico es material deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en 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.

Por otro lado, es pertinente aclarar que para el reconocimiento y medición inicial de los bienes inmueble se deberá tener en cuenta si estos se adquirieron a partir del 2018, en donde la entidad deberá aplicar las Normas vigentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En caso de que los bienes hayan sido adquiridos antes de 2018, la entidad debió aplicar, para el reconocimiento y medición, lo dispuesto en el instructivo 002 de 2015 de aplicación por una única vez, el cual contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Respecto del documento idóneo que soporte dicho reconocimiento, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable señala que los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Por lo anterior y de acuerdo con las consideraciones, es la entidad la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos a registrar, dependiendo de la fecha en que debió reconocer los inmuebles en la información financiera, y cumpliendo con que los mismos sean los documentos que mejor reflejen la información al momento de la adquisición de los bienes y sean susceptible a la verificación y comprobación del hecho económico, para este caso, las construcciones realizadas en los inmuebles registrados como terrenos.

CONCEPTO No. 20231100042921 DEL 05-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes muebles en contratos de comodato

Señora
JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRÁN
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100048432 del 24 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:

“(…) quisiera saber el tratamiento contable de un contrato de comodato entre entidades del estado por concepto de equipos de cómputo, los cuales son cedidos por un término de 4 años para las operaciones de nuestra entidad, por lo anterior quisiera saber en que cuentas contables debo registrar estos equipos de cómputo”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero." (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

En atención a su solicitud y debido a que no identifica en la misma a qué marco normativo hace referencia, se dará respuesta a su inquietud de forma general y abstracta y con base en la normativa que deben aplicar las Entidades de Gobierno sujetas al Régimen de Contabilidad Pública. Así las cosas, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control, el referido marco conceptual señala que para determinar quien ostenta el control se debe evaluar aspectos como: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; c) el acceso al activo o la capacidad para negar o restringir su uso; d) la forma de garantizar que el activo se use para los fines previstos; e) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del activo.

En ese sentido, la entidad que tenga el control del activo, que obtenga los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio por su uso y que asuma los riesgos sustanciales inherentes al activo, es quien deberá reconocer como activo los bienes en comodato en sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100043041 DEL 06-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes muebles utilizados por las instituciones educativa no certificadas

Doctora
VILMA ADRIANA HUERTAS GUZMÁN
Contadora
Secretaria de Educación
Departamento de Boyacá
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048692 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:

“De manera atenta solicito orientación respecto a los procesos para la contabilización que se debe llevar a cabo en las Instituciones educativas no certificadas de los bienes muebles que se adquieren por donación, dotación del departamento y por comodato, según la normatividad. teniendo en cuenta vigencia anterior y la presente. Esto con el fin de implementar la creación de módulo de propiedad planta y equipo para la Institución educativa y llevar el control desde la oficina de bienes de la Secretaría de Educación del departamento”.

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001, señala:

“Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una

cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina 'Fondo de Servicios Educativos'.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

Los reglamentos aludidos atrás distinguirán entre los ingresos que las entidades estatales destinen al servicio educativo en cada establecimiento, los que los particulares vinculen por la percepción de servicios, y los que vinculen con el propósito principal o exclusivo de beneficiar a la comunidad. Todos esos ingresos pueden registrarse en las cuentas de los Fondos, en las condiciones que determine el reglamento" (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 1075 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece:

"SECCIÓN 3

Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

PARÁGRAFO. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.3. Administración del Fondo de Servicios Educativos. El rector o director rural en coordinación con el consejo directivo del establecimiento educativo estatal administra el Fondo de Servicios Educativos de acuerdo con las funciones otorgadas por la Ley 715 de 2001 y la presente Sección.

PARÁGRAFO. Se entiende por administrar el Fondo de Servicios Educativos las acciones de presupuestación, recaudo, conservación, inversión, compromiso, ejecución de sus

recursos y rendición de cuentas, entre otras, con sujeción a la reglamentación pertinente y a lo dispuesto por el consejo directivo.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.18. Control, asesoría y apoyo. Respecto del Fondo de Servicios Educativos, corresponde a las entidades territoriales certificadas en educación ejercer el control interno, brindar asesoría y apoyo administrativo, contractual, financiero, presupuestal y contable de acuerdo con las normas vigentes.

La entidad territorial certificada debe ejercer seguimiento en la administración y ejecución de los recursos de los fondos de servicios educativos, para lo cual el establecimiento educativo debe suministrar toda la información que le sea solicitada" (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

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.

19. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando a la entidad le sea transferido el control de los mismos” (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

Las Instituciones Educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, en adelante FSE, que son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento de inversión distintos a los del personal.

De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, los FSE deben llevar su contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, y en ella registrarán ingresos y gastos, pero también bienes, siempre que estén determinados en los reglamentos de las entidades estatales. Por lo tanto, los reglamentos dirán qué tipo de activos, ingresos y gastos pueden manejarse a través del FSE.

A efectos de atender la obligación anterior, le corresponde al departamento establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado.

Al respecto, se debe considerar lo señalado por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual dispone que corresponde a cada entidad pública optar, como forma de organización y ejecución del proceso contable, llevar el proceso contable de forma centralizada o de manera separada a través de unidades contables.

En consecuencia, si opta por llevar contabilidad centralizada, todos los hechos económicos deberán estar registrados en una única unidad contable pero en forma tal que se logren identificar todos los registros y hechos económicos de cada FSE asociado; en tanto que, si opta por llevar contabilidad separada en unidades contables dependientes, cada FSE procesará su propia información, para posteriormente integrarse a la unidad contable central.

El reconocimiento de bienes muebles e inmuebles utilizados por las instituciones públicas educativas para la prestación del servicio a cargo del Departamento dependerá de las condiciones establecidas para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los fondos de servicios educativos bajo su control en la respectiva jurisdicción.

Si la entidad que ejerce el control sobre los bienes de la Institución Pública Educativa es el Departamento, por cuanto a este le corresponde prestar el servicio educativo, por su cuenta y riesgo, ello significa que es el Departamento quien obtiene el potencial de servicios de ese conjunto de activos, con lo cual cumple el cometido estatal a su cargo.

En consecuencia, si el Departamento determina que en la contabilidad de los FSE solo se reconozcan los ingresos y gastos de los recursos de que trata la Ley 715 de 2001 deberá reconocer los bienes e inmuebles usados por las instituciones educativas en la unidad contable del nivel central (Gobernación), caso en el cual se registrarán los activos en la subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se aplicará lo dispuesto en la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Por el contrario, si el Departamento ha dispuesto un esquema de organización contable mediante el cual los FSE desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la Gobernación (Unidad contable central), y que éstos, además de reflejar en su unidad contable dependiente los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar a su sistema de información contable los bienes muebles e inmuebles utilizados en la prestación del servicio educativo, le corresponderá al FSE registrar el valor de dichos activos, en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, aplicando la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, para el reconocimiento de los bienes recibidos en comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) 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 activo 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 entidad para: 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.

De esta manera y teniendo en cuenta el esquema de organización contable, si una vez efectuado el análisis se concluye que los bienes recibidos en comodato por las Instituciones Educativas cumplen los criterios de reconocimiento como activo se incorporarán en la información financiera del Departamento o del FSE, según corresponda, aplicando la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Respecto a las donaciones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los cuales se contemplan las transferencias.

Para el reconocimiento de una transferencia (o donación como indica en su consulta) en donde la Institución Educativa recibe un bien, es importante que la entidad determine si estos se encuentran sujetos a alguna estipulación, es decir, una condición o una restricción en relación con la aplicación o el uso de los bienes recibidos, como se señala a continuación:

Si la transferencia no se encuentra sujeta a estipulaciones o, estando sujeta, se trata de una restricción, es decir, que la entidad que entrega los bienes no impone condiciones sobre su uso o destinación, ni exige la devolución de los mismos de no cumplirse la estipulación, la entidad receptora de los bienes reconocerá este hecho económico en el momento en que se den las condiciones de control de los bienes recibidos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADS, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la transferencia se encuentra sujeta a algún tipo de condición, es decir, cuando se requiere que la entidad que reciba los bienes los use o destine a una finalidad particular y, si esto no ocurre, dichos bienes deberán devolverse a la entidad que los entrega, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, le corresponderá a la entidad que los reciba reconocer un pasivo en la subcuenta 299002- Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, sobre los temas consultados, la CGN ha emitido diferentes conceptos contables que hacen parte de la Doctrina Contable Pública, la cual puede ser consultada en la página web en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Doctrina Contable Pública.

CONCEPTO No. 20231120043401 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Activos contingentes Procedimiento para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias para Entidades de Gobierno Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Normas de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las tasas por utilización de agua Reconocimiento contable de cuentas por cobrar que son objeto de un proceso judicial Reconocimiento contable de embargos de recursos de cuentas bancarias que se habían reconocido como recursos recibidos en administración Tratamiento contable de activos intangibles

Doctor
FREDY ALEXANDER VERDUGO ANGARITA
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía
Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043942 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:

“1- La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia (Corporinoquia), en su función de autoridad ambiental, realiza el cobro de las Tasas por Uso de Agua sobre las cuales se elaboran facturas con base en la concesión otorgada a usuarios. Dichas facturas deben surtir de un proceso de notificación para que se constituyan como título ejecutivo y jurídicamente se conviertan en cuentas por cobrar sobre las cuales deberá adelantarse el trámite persuasivo y coactivo.

Sin embargo, una vez notificada la factura, el usuario cuenta con hasta seis (6) meses para interponer reclamación que, de ser aceptada (la reclamación), representa para la

entidad la imposibilidad de realizar el cobro de ese valor ya reconocido como una cuenta por cobrar, y cuenta con un mes para realizar el pago de dicha factura. Es decir, habiendo pagado la factura, dentro del mes siguiente a la notificación, el usuario puede interponer una reclamación y sobre la misma, de ser aceptada, se deberán reintegrar los recursos pagados por el usuario y elaborada una nota crédito sobre la factura.

a) Si son emitidas las facturas de venta para el cobro de las tasas por uso de agua, pero las mismas no han sido notificadas dadas las dificultades que se puedan presentar, y por lo tanto no prestan mérito ejecutivo, ¿se debe realizar un reconocimiento contable en Cuentas de Orden Deudoras por estas facturas que aún no cuenta con mérito ejecutivo?

b) Si pasa varios meses, o incluso años, y estas facturas no han sido notificadas al usuario y por lo mismo no prestan mérito ejecutivo, se debe realizar algún registro contable (en el caso de que no se deban reconocer en cuentas de orden).

c) Si las facturas, habiéndose notificado y prestando mérito ejecutivo, cuentan con reclamación y dicha reclamación es aceptada por la Corporación y por lo mismo deberán ser anuladas las facturas (o elaborada la nota crédito para ajustar saldos), ¿es viable reconocer contablemente estas cuentas por cobrar con título ejecutivo, sabiendo que es incierto si dentro de los seis meses siguientes a la notificación cuentan con reclamación que exija su no cobro y así mismo la devolución de los recursos ya pagados por el usuario? ¿debe realizarse el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar una vez han pasado los seis meses que tiene el usuario para realizar la reclamación?

2- Corporinoquia suscribió un contrato con una Unión Temporal sobre el cual se pactaron unas actividades. Dicho contratista (la Unión Temporal) demandó a la entidad pública ante juzgado administrativo. Este hecho implicó medidas cautelares impuestas a la Corporación y sobre estas fueron embargadas algunas cuentas bancarias a nombre de la entidad. Sin embargo, dentro de las cuentas que entraron en la medida cautelar y que fueron embargadas, se encuentran dos cuentas aperturadas en las que se encuentran depósitos de recursos recibidos en administración sobre convenios suscritos con otras entidades. Es decir, la entidad financiera, con base en la medida cautelar, descontó recursos de cuentas bancarias administradas y no controladas por Corporinoquia, cuya contrapartida corresponde a la cuenta contable 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

a. ¿Cómo deben reconocerse contablemente los embargos por demandas en contra de la entidad, cuando las medidas cautelares se imponen sobre cuentas bancarias de recursos recibidos en administración?

b. Si la demanda es interpuesta a la entidad por operaciones ajenas al convenio suscrito, y son embargados los recursos de dicho convenio, ¿debe la entidad (Corporinoquia) "reponer" o transferir los recursos descontados al convenio a causa de la medida cautelar?

3- Corporinoquia presenta contratos y convenios sobre los cuales entrega anticipos y recursos en administración. Periódicamente desde el área contable se solicita información sobre la aplicación de los recursos entregados en administración o en calidad de anticipo, y mediante informes periódicos o actas de liquidación se realiza el reconocimiento contable de la amortización de los recursos. Sin embargo, actualmente varios contratos y convenios tienen más de cuatro meses desde la fecha de terminación (tiempo límite para la ejecución), y cuentan con saldos por amortizar, pues aún no se ha formalizado el acta de liquidación, debido a los diferentes procesos administrativos que se deben surtir. De los contratos suscritos actualmente, varios cuentan con fecha de terminación o plazo de ejecución la última semana de diciembre de 2023, razón por la que el acta de liquidación probablemente no será formalizada antes del cierre contable de la vigencia 2023 y los anticipos y recursos entregados en administración no serían amortizados (en el escenario en el que solo las actas de liquidación se utilizaren como soporte para la amortización), a pesar de que, asumiendo que hay terminación del plazo de ejecución, debieron ser aplicados el total de los recursos al momento de terminarse el mencionado plazo de ejecución. Cabe indicar que, conforme lo ha manifestado el área jurídica de la entidad, el acta de terminación no es un documento obligatorio contractualmente, y simplemente se firma para indicar que el plazo de ejecución se ha vencido.

a. ¿Es válido realizar la amortización de recursos entregados en calidad de anticipo o entregados en administración con actas de terminación, tomando como referencia el principio de esencia sobre forma?

b. Si no existe acta de terminación, ¿es válido que sea amortizado el anticipo o recurso entregado en administración si el plazo de ejecución del contrato ya finalizó?

c. Si lo correcto es realizar la amortización de recursos a la terminación del plazo de ejecución, pero no se cuenta con acta de terminación (al no ser un documento obligatorio) ¿qué documento es idóneo para el reconocimiento contable de la amortización de los recursos?

d. ¿Es válido amortizar los recursos entregados en administración o en calidad de anticipo con un acta de recibo y ejecución final?

e. De ser válida la amortización de recursos entregados en administración o en calidad de anticipo con el acta de terminación, con la finalización del plazo de ejecución o con acta de recibo y ejecución final, pero al momento de formalizar el acta de liquidación se evidencia que la amortización ya realizada (con el acta de terminación y demás) no era procedente (por la no ejecución o aplicación de los recursos, o devolución por parte del contratista) ¿cómo debe reconocerse este hecho económico contablemente?

4- Corporinoquia está adquiriendo bienes (propiedad planta y equipo) para la dotación de la entidad. Dentro del proceso de registro de inventario de bienes muebles, la entidad cuenta con la siguiente consulta

a. ¿En el régimen de contabilidad pública es aplicable y permitido el reconocimiento de valores residuales? ¿existe algún reconocimiento (registro) contable especial al valor residual?

5- Dentro del proceso de dotación de equipos, se van a adquirir licencias de software con tiempo de uso de 1, 3, 5, y 10 años, así como algunas licencias vitalicias, de las cuales unas se mantienen en el tiempo para su uso, y otras no para ser operadas sino como herramienta de consulta.

De lo anterior, surgen las siguientes inquietudes:

a. Si se adquiere un intangible (licencia) pero la misma no se va a poner al servicio aún, ¿cuál es el tratamiento contable de estas? ¿Existe una cuenta de "Bodega" como es el caso de la propiedad, planta y equipo?

b. ¿Es correcto amortizar aquellas licencias cuyo tiempo de uso es de un año o las mismas se pueden reconocer en el resultado del ejercicio?

c. En referencia a las licencias vitalicias, ¿procede la amortización cuando el tiempo de uso es indeterminado?

d. ¿Si la licencia es vitalicia, pero la entidad estima que sus beneficios solo serán durante cinco años, es procedente amortizar durante este periodo?

e. ¿Se puede reconocer en intangibles algún valor residual o de salvamento?

6- La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia emite facturas para el cobro de las rentas a que tiene derecho, dentro de las cuales se encuentran el seguimiento de licencias ambientales y las tasas por uso de agua. Durante la vigencia 2023 se ha vuelto reiterativo que el área de facturación de la entidad "anule", mediante notas, facturas que se reconocieron en vigencias anteriores, por razones que incluyen la no realización del seguimiento, y en otros casos por las razones expuestas en el numeral primero de esta consulta (reclamación del usuario dentro de los seis meses siguientes a la fecha límite de pago). Además, en varios casos el usuario adelanta el trámite para el otorgamiento de licencias, solicitando factura y cancelándola, pero pueden pasar varios periodos contables hasta que se surta todo el proceso (debido a la documentación que deben entregar), pudiendo desistir del trámite.

a. ¿Cómo es el reconocimiento contable de estas "anulaciones"?

b. Si el usuario es notificado de la factura y paga esta obligación con la Corporación al tener la intención de adelantar un trámite ambiental, pero después desiste del seguimiento u otorgamiento del permiso o licencia, ¿cómo debe reconocerse contablemente este hecho económico si la entidad está en la obligación de devolver los recursos pagados por el usuario".

CONSIDERACIONES

La Ley 99 de 1993, señala:

“ARTÍCULO 43. TASAS POR UTILIZACIÓN DE AGUAS. La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1.974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas”.

La Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPCA), señala:

“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.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que, a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1076 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, establece:

“Artículo 2.2.9.6.1.14. Forma de Cobro. Las Autoridades Ambientales Competentes cobrarán las tasas por utilización de agua mensualmente mediante factura expedida con la periodicidad que estas determinen, la cual no podrá ser mayor a un (1) año.

Parágrafo. Las facturas se expedirán en un plazo no mayor a 4 meses después de finalizar el período objeto de cobro. La autoridad ambiental competente no podrá cobrar períodos no facturados.

Artículo 2.2.9.6.1.15. Período de cancelación. Las facturas de cobro de las tasas por utilización de agua deberán incluir un periodo de cancelación mínimo de 30 días contados a partir de la fecha de expedición de la misma, momento a partir del cual las Autoridades Ambientales Competentes podrán cobrar los créditos exigibles a su favor a través de la jurisdicción coactiva”.

Respecto a la normativa contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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 otro lado, 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

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

2.4.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

22. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la

entidad estimará dicho valor.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

25. La amortización iniciará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse como parte del costo de otros activos.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio 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.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar” (Subrayados fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

(...)

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

(...)

4. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA CONDENATORIA EJECUTORIADA CON EL TÍTULO JUDICIAL

Si, en el desarrollo de los procesos judiciales, se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, se registrarán los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

4.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

4.2. Apertura del título judicial

Cuando la cuenta bancaria pertenezca a la entidad demandada, con la apertura del título judicial, esta debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable,

la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)

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, señala:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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.

(...)

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 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 previsto en las consideraciones, se procede a dar respuesta a sus inquietudes:

Numeral 1. Facturación de Tasa por uso de agua.

Pregunta (a)

De conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

El Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, establece que las tasas por utilización de agua se cobrarán mediante factura expedida por las respectivas autoridades ambientales, y señala que las mismas no podrán cobrar periodos no facturados.

Adicionalmente, establece que las facturas de cobro de las tasas por utilización de agua deberán incluir un periodo de cancelación mínimo de 30 días contados a partir de la fecha de expedición de la misma, momento a partir del cual las Autoridades Ambientales Competentes podrán cobrar los créditos exigibles a su favor a través de la jurisdicción coactiva.

De acuerdo con lo anterior, y atendiendo a lo señalado por el principio de Devengo, las tasas por utilización de agua se deben reconocer contablemente como cuentas por cobrar una vez las autoridades ambientales pueden cobrar sus acreencias a través de la jurisdicción coactiva. Por lo que, si la factura no presta mérito ejecutivo, no se cumplen las condiciones para realizar su reconocimiento contable como una cuenta por cobrar, en tanto no se espera un flujo financiero por las mismas.

Por otro lado, de conformidad con lo señalado en la Norma de activos contingentes, un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o

más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. De allí que no se deberá realizar el registro contable de las facturas que no presten mérito ejecutivo como activos contingentes, dado que las gestiones administrativas necesarias para notificar a los deudores, no se constituye como un suceso futuro incierto que no está bajo el control de la entidad.

Pregunta (b)

De conformidad con lo anterior, el hecho de que la entidad no realice la notificación de las facturas de cobro de las tasas por utilización de agua no será objeto de reconocimiento contable en los estados financieros, en tanto dicha omisión no constituye un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo, en cabeza de la entidad.

Pregunta (c)

Es preciso señalar que la constitución de un derecho, el pago del mismo, su impugnación o control judicial por parte del deudor y su posterior devolución corresponden a hechos económicos diferentes cuyos tratamientos contables son independientes.

Así las cosas, respecto a la constitución del derecho se tiene que, una vez las facturas presten mérito ejecutivo y puedan ser cobradas mediante la jurisdicción coactiva, deberá realizarse el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso respectivo.

Posteriormente, en caso de que el deudor realice el pago de la acreencia, deberá reconocerse tal pago acreditando la respectiva cuenta por cobrar y debitando el efectivo.

En este caso, si posteriormente el deudor demanda a la entidad y solicita la devolución del dinero pagado, deberá evaluarse si la obligación es remota, posible o probable y realizar el registro respectivo conforme a lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Por otro lado, si el deudor no realizó el pago de la obligación previo a impetrar la demanda o medio de control respectivo, la entidad deberá evaluar la probabilidad de recibir los flujos financieros por la cuenta por cobrar, de manera que, si aún espera recibir tales flujos, deberá mantenerla reconocida y deberá en todo caso realizarse la estimación del deterioro; y, si cuenta con información de la que se derive que se declarará la nulidad de la factura, deberá realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

Numeral 2. Embargo de cuentas bancarias.

Pregunta (a)

En atención a que los recursos de la cuenta bancaria de la entidad que fueron embargados se habían reconocido como recursos recibidos en administración, el embargo de los mismos se reconocerá reclasificando el efectivo para lo cual debitará la

subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se consignen los recursos a la cuenta de depósitos judiciales respectiva, se debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y se acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Pregunta (b)

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 Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo anterior, la CGN no es competente para señalar si la entidad debe reponer los recursos que le fueron embargados que corresponden a recursos no ejecutados de algunos convenios, en tanto ello obedece a un asunto de carácter jurídico y contractual que debe ser evaluado al interior de la entidad.

Numeral 3. Corporinoquia presenta contratos y convenios sobre los cuales entrega anticipos y recursos en administración.

Preguntas (a) (b) (c) (d) (e)

De conformidad con lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades deben contar con políticas de operación mediante las cuales se asegure el flujo de información de todas las dependencias hacia el área contable, en procura de lograr la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos, la entidad debe garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros.

Por lo anterior, y en cumplimiento del principio de Devengo, la entidad deberá implementar las políticas de operación pertinentes para efecto de realizar la amortización de los anticipos y de los recursos entregados en administración, de forma que se garantice el adecuado flujo de información hacia el área contable.

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.

Al respecto, es importante precisar que 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.

Numeral 4. Adquisición de bienes (Propiedad Planta y Equipo)

Pregunta (a)

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. El valor residual es cero cuando la corporación considere que durante la vida útil se consumen sus beneficios económicos de lo contrario la entidad estimará dicho valor.

Teniendo en cuenta lo anterior, no se debe realizar un reconocimiento contable del valor residual solo debe tenerse en cuenta para el cálculo de la depreciación.

Numeral 5. Adquisición de licencias de software con tiempo de uso 1,3,5,10 años

Pregunta (a)

Las licencias adquiridas, con independencia de que se vayan o no a poner en uso, se deben reconocer los criterios establecidos en la Norma de activos intangibles. No obstante, se precisa que el proceso de amortización iniciará cuando se encuentre el activo intangible en la ubicación y en las condiciones necesarias para que pueda operarse de la forma prevista por la entidad.

Pregunta (b)

Para reconocer un activo como activo intangible, la Norma de activos intangibles indica que este debe corresponder a un recurso identificable, de carácter no monetario, sin apariencia física, que se prevea usarlo durante más de 12 meses y no se espere vender ni distribuir de forma gratuita en el curso normal de la operación.

Por lo tanto, si se adquieren licencias para uso por parte de la entidad por un término igual o inferior a 12 meses, estas deberán reconocerse como gasto por cuanto no cumplen con el criterio de reconocimiento señalado en el párrafo anterior.

Pregunta (c) (d)

La Norma de activos intangibles determina que este tipo de activos deben medirse con posterioridad a su reconocimiento al costo menos la amortización acumulada menos el deterioro de valor acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Es decir, es necesario que la entidad defina, entre otras variables, una vida útil para cada tipo de activo intangible.

Siguiendo la misma Norma, la vida útil se define como el periodo durante el cual la entidad espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, la vida útil estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio 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.

En consecuencia, el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o desuso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida.

Adicionalmente, se deberá incluir en el manual de políticas contables la manera en que se estima la vida útil de este tipo de activos intangibles, de tal forma que se propenda por la verificabilidad de la información financiera y se pueda ayudar a los usuarios a comprobar la representación fiel de este tipo de hechos económicos.

Pregunta (e)

Revisar respuesta numeral 4, pregunta (a)

Numeral 6. Anulación de facturación

Pregunta (a)

En caso de que la entidad anule las facturas previamente reconocidas como cuentas por cobrar, y en virtud de ello la entidad no espere recibir los flujos financieros por dichas cuentas por cobrar, deberá realizar su baja en cuentas, para lo cual, debitará la subcuenta 582403-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y la subcuenta respectiva de la cuenta 1386- DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el valor acumulado del deterioro, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

No obstante, si el registro del ingreso y la cuenta por cobrar corresponde a un error de periodos anteriores; la entidad corregirá tal error en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas afectadas por el mismo, cuya contrapartida será la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Pregunta (b)

En el caso en que la entidad proceda a efectuar la devolución de los recursos pagados por los usuarios con la intención de realizar un trámite ambiental, pero desisten del mismo, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20231120043541 DEL 15-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Bienes de uso público Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Tratamiento contable del deterioro de cuentas por cobrar y de los bienes de uso público

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Departamento del Valle del Cauca
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048612 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:

“La Contraloría Departamental del Valle del Cauca en el presente mes de octubre dio a conocer el INFORME FINAL AUDITORIA FINANCIERA Y DE GESTION de la vigencia 2022, del Departamento del Valle del Cauca dictaminando lo siguiente:

‘En nuestra opinión los Estados Financieros o cifras financieras del Departamento del Valle del Cauca, al 31 de diciembre de 2022, no están libres de representaciones erróneas en sus aspectos más significativos y no expresan fielmente la situación financiera en dicha vigencia y los resultados del ejercicio económico del año terminado en la misma fecha (...) por tal razón la opinión es Negativa’.

De acuerdo a lo anterior la Contraloría Departamental del Valle del Cauca, relaciona cada uno de los hechos primordiales para dictaminar los estados financieros así:

‘38. Observación Administrativa - Cálculo del deterioro en la cartera del Departamento del Valle por diferentes conceptos.

Condición.

El Departamento del Valle del Cauca, en su contabilidad no presenta el cálculo de deterioro de las carteras de difícil recaudo por conceptos de impuestos, contribuciones

participaciones, sobretasas, tasas, otros impuestos, estampillas, sanciones y otras cuentas por cobrar de difícil recaudo y (...).

(...)

Causa.

La política de deterioro no está alineada con los protocolos de cobro coactivo. Existen indicios de deterioro en las carteras, pero no se aplica el cálculo por parte de la Subdirección de Contaduría (metodología técnica).

(...)

Respuesta de la Entidad.

El valor mencionado no corresponde a una incorrección en la cartera, estas cuentas representan el valor de hechos económicos registrados por la Unidad Administrativa Especial de Rentas a través del módulo de cuentas por cobrar, sin embargo, como se ha indicado muchas de ellas se encuentran dentro de los términos legales para su cobro administrativo o por la vía coactiva.

Previo a realizar el, deterioro de cartera, debe tenerse en cuenta que, tanto en los Estándares Internacionales, como en lo establecido en el manual de políticas contables de la entidad, es necesario realizar una evaluación de las cuentas por cobrar registradas en la contabilidad, con el fin de deteriorar aquellas que no se podrán recuperar.

(...)

Conclusión del equipo auditor

Analizada la respuesta a la observación administrativa, el equipo auditor decide dejar en firme, la misma. Aclarando lo siguiente:

La aplicación del cálculo de deterioro de la cartera se realiza para las cuentas por cobrar de deudores que presentan condiciones particulares consideradas 'indicios de deterioro', como, por ejemplo:

No es cierto que: '...es necesario realizar una evaluación de las cuentas por cobrar registradas en la contabilidad, con el fin de deteriorar aquellas que no se podrán recuperar.'

Una cosa son los métodos para efectos de presentación contable y otra diferente, son los efectos fiscales.

El cálculo del deterioro es el reemplazo del cálculo de provisión. Sin que esto signifique que se dejará de cobrar la cartera.

El sujeto de control informa que:

'...se han adelantado diferentes mesas de trabajo para coordinar las acciones internas requeridas, no obstante, también es necesario realizar algunos ajustes técnicos a nivel

del sistema de información financiero - SAP, para hacer el cargue de los registros del deterioro de las cuentas por cobrar.’

Lo que demuestra que se están desarrollando los pasos para subsanar la incorrección que presentan los estados financieros en sus activos. Sin embargo, para el 2022 todavía se reflejan en el Estado de Situación Financiera.

Por lo anterior se deja en firme el hallazgo administrativo y conserva su redacción inicial’.

39. Observación Administrativa - Bienes de uso público sin cálculo de deterioro.

Condición.

Al corte a 31 de diciembre de 2022, los bienes de uso público como las plazas públicas, red terrestre y parques recreacionales, no se les ha actualizado la evaluación para identificar la existencia de deterioro. El valor de dichos bienes de uso público ascienda a \$1.044.716.881.855.

(...)

Causa.

El departamento se encuentra adelantando los tramites de legalización de los bienes inmuebles y no ha concluido.

(...)

Respuesta de la Entidad

(...) Los bienes de uso público en el departamento del Valle del Cauca representan \$1.044.716.881.855, según la política contable del Departamento del Valle del Cauca, la evaluación se realiza de acuerdo a la existencia de indicios de que el activo puede estar sujeto a deterioro, hasta el momento no hay registro de indicio sobre bienes de uso público, por lo tanto, no afecta la razonabilidad de las cifras que valoran la cuenta de bienes de uso público.

(...)

Conclusión del equipo auditor

Analizada la respuesta de la observación administrativa, el equipo auditor decide dejarla en firme, en razón a las siguientes precisiones:

Las revelaciones de 2022 del Departamento del Valle del Cauca, no mencionan que: ‘...la unidad de bienes inmuebles evaluó que no existen indicios ni internos ni externos para deteriorar los bienes de uso público del Departamento para la vigencia 2022, lo que corresponde a valor (\$0) cero por concepto de deterioro en bienes de uso público...’ como se menciona en la respuesta del derecho de contradicción.

En el marco de las políticas contables del Departamento del Valle del Cauca, que contemplan:

Con el fin de determinar la vida útil, de los bienes de beneficio y uso público se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: • La utilización prevista del activo; y • El desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando. Sin embargo, las revelaciones de 2022 del Departamento del Valle, no brindan información pertinente que permita identificar la presencia o no, de indicios de deterioro y la forma en que se mitigan, como resultado del juicio profesional que determine indicios internos o externos que afecten de forma significativa el valor de los mismos y cuya omisión pueda influir en la relevancia y fiabilidad de la información financiera. Las notas a los estados financieros deben revelar entre otros los siguientes aspectos:

(...)

El análisis de las fuentes internas de información será fundamental para evaluar si se presenta deterioro del valor de los activos y debe contener situaciones como:

- ✓ ¿Se detiene la construcción o puesta en funcionamiento del activo?
- ✓ ¿los contratos de construcción presentan incumplimientos?
- ✓ ¿Se presentan retrasos en las construcciones?

En el Departamento del Valle se evidencian obras de infraestructura en Candelaria, Buenaventura, Ginebra, etc. en cuya financiación ha participado la Gobernación del Valle y han presentado suspensión y retrasos que involucran varias vigencias en sus ejecuciones. No obstante, no se han tenido en cuenta como indicios de deterioro en los bienes de uso público.

El valor de la incorrección registrada en la matriz PT 12-AFM2P5-02 por \$621.195.023.723, se limitó a los valores que aparecen el balance de comprobación por la red terrestre y puentes. Arrojando como resultado un dictamen NEGATIVO.

Se modifica en la redacción del hallazgo administrativo en el valor de la incorrección y en la causa, quedando así:

Hallazgo Administrativo - Bienes de uso público sin cálculo de deterioro.

Condición.

Al corte a 31 de diciembre de 2022, los bienes de uso público como la red terrestre y puentes, no se les ha actualizado la evaluación para identificar la existencia de deterioro. El valor de dichos bienes de uso público ascienda a \$621.195.023.723.

(...)

Causa.

No se evidencia una evaluación actualizada amparada en el juicio profesional que determine indicios internos o externos que afecten de forma significativa el valor de los bienes de uso público y cuya omisión pueda influir en la relevancia y fiabilidad de la información financiera.

(...)

Por lo anterior y en aras de perfeccionar la presentación de Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca y brindar la directriz a la dependencia responsable de administrar la cartera y los Bienes de Uso Público, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar lo siguiente:

1. El hecho de que los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca hayan sido dictaminados por la Contraloría Departamental como negativos tiene alguna implicación en la Consolidación de los Estados Financieros por parte de la Contaduría General de la Nación.

2. La Contraloría Departamental del Valle del Cauca fundamentó su Opinión Financiera así: "Las incorrecciones e imposibilidades en el activo, establecidas en el desarrollo del proceso auditor del Departamento del Valle del Cauca, ascienden a \$933.219.863.817 en el 2022, las cuales sobrepasan la materialidad de la planeación, y se resumen así:

Los estados financieros no presentan el cálculo de deterioro de las carteras de difícil recaudo por conceptos de impuestos, contribuciones, participaciones, sobretasas, tasas, otros impuestos, estampillas, sanciones y otras cuentas por cobrar de difícil recaudo y que ascienden a \$312.024.840.094. Se presenta una incorrección en la cartera.

Los bienes de uso público como la red terrestre y puentes, no se les ha actualizado la evaluación para identificar la existencia de deterioro. El valor de dichos bienes de uso público asciende a \$621.195.023.723. Se genera una incorrección en la cuenta.

En ninguna parte del Informe de Auditoría la Contraloría Departamental del Valle del Cauca, especifica cual es el valor del deterioro que se dejó de reconocer para así determinar si la posible omisión es material o no, a fin de descalificar los Estados Financieros.

El Departamento del Valle del Cauca señaló en su derecho a la contradicción un total de deterioro en cuentas por cobrar de difícil recaudo de \$12.125.103.131 que no está reflejado en la vigencia 2022, porque es necesario realizar algunos ajustes técnicos a nivel del sistema de información financiero - SAP. para hacer el cargue de los registros del deterioro de las cuentas por cobrar: cifra que no fue controvertida por la Contraloría Departamental del Valle del Cauca.

Así mismo de los bienes de uso público argumentó que los bienes de uso público en el Departamento del Valle del Cauca representan \$1.044.716.881.855, según la política

contable, la evaluación se realiza de acuerdo a la existencia de indicios de que el activo puede estar sujeto a deterioro, hasta el momento no hay registro de indicio sobre bienes de uso público, por lo tanto, no afecta la razonabilidad de las cifras que valoran la cuenta de bienes de uso público.

(...)

¿Es objetivo que la Contraloría Departamental califique el 100% del rubro como negativo cuando se argumentó en el derecho a la contradicción que no hubo indicios de deterioro en los bienes de uso público y el cálculo del deterioro de la cartera que se dejó de reconocer en los Estados Financieros del año 2022, no es material?

3. La política contable en el caso del deterioro de la cartera señala `Cuando exista evidencia objetiva de incumplimiento de los pagos a cargo del deudor, las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro`.

(...)

¿Es válido que un ente de control dictamine los Estados Financieros negativos por no aplicar el deterioro en las partidas de cartera y bienes de uso público, aunque la política contable en el caso del deterioro de la cartera No obliga a realizar el cálculo per se sino solo cuando la entidad determine que hay evidencia objetiva de incumplimiento y para los bienes de uso público cuando exista materialidad y evidencia de daño físico?

4. Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en el literal c) del punto 11.6 Revelaciones de los bienes de uso público determina que la entidad revelará la siguiente información: `una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable. que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, mejoramientos, rehabilitaciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones, deterioros del valor reconocido, depreciaciones y otros cambios`.

¿El no revelar que no hubo indicios de deterioro, es una causal para que los Estados Financieros sean dictaminados como negativos por un ente de control, cuando se soportó que no existen indicios de deterioro en el caso de los bienes de uso público y la norma no me obliga a revelar cuando no hay evidencia, sino que instruye que se debe revelar si se ha reconocido dicho deterioro?

5. La Contraloría Departamental del Valle del Cauca señala que `El cálculo del deterioro es el reemplazo del cálculo de provisión. Sin que esto signifique que se dejará de cobrar la cartera`. ¿Esta afirmación es correcta?"

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, establece:

“ARTÍCULO 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

c) Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación;

d) Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política;

(...)

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, la Resolución 211 de 2021, establece:

“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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.1. Costo

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial (...). También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, (vigentes en el año 2022) señalaban:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

9. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, (Acápites de medición posterior de las cuentas por cobrar vigente en el año 2022), establecían:

“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 entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que

permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

2.6. Revelaciones

17. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

18. Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado.

19. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, se revelará: a) un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas al final del periodo; y b) un análisis de las cuentas por cobrar deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.

20. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera colectiva, se revelará la forma como se agruparon, la descripción de la metodología, los supuestos empleados para la estimación del deterioro y las tasas históricas de incumplimiento o incobrabilidad aplicadas, cuando a ello haya lugar” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con los antecedentes y consideraciones anteriormente expuestas, se da respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

1. ¿El hecho de que los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca hayan sido dictaminados por la Contraloría Departamental como negativos tiene alguna implicación en la Consolidación de los Estados Financieros por parte de la Contaduría General de la Nación?

Para atender con claridad la consulta, es necesario precisar lo siguiente:

La CGN tiene la responsabilidad constitucional y legal de definir y establecer las políticas, principios y normas de contabilidad para el sector público colombiano. A través de ellas, las entidades preparan su información, la cual reportan para la agregación y consolidación en los estados e informes financieros por parte de la CGN, que son utilizados por distintos usuarios, quienes tienen interés en conocer los resultados obtenidos en la gestión de las entidades públicas y, a su vez, estos datos sirven tanto de insumo para apoyar procesos misionales de autoridades económicas como de herramienta de control y rendición de cuentas de la administración pública.

La consolidación de los estados financieros del sector público al cierre de la vigencia es parte fundamental del proceso de la contabilidad estatal y del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, por lo tanto, la actividad de consolidación de la información contable se realiza en la CGN a través de un proceso técnico, debidamente organizado y desarrollado en aplicación de estándares internacionales, que le permite obtener las cifras contables de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, gastos y los resultados del sector público en su conjunto, presentados como si se tratara de una sola entidad. A partir de estos datos se estructuran los estados financieros consolidados con las respectivas revelaciones, los cuales se presentan inicialmente a la Contraloría General de la República (CGR), para el proceso de auditoría financiera y la obtención del respectivo dictamen y, posteriormente, al Congreso de la República.

Es así, que los estados financieros consolidados permiten realizar análisis comparativos de la gestión financiera institucional, la situación patrimonial, los resultados consolidados y los cambios acaecidos en el conjunto de entidades del sector público, entre un periodo y otro. En este mismo sentido, los estados financieros consolidados del sector público constituyen un importante instrumento de información financiera y económica para la gestión pública, que tienen como propósito apoyar la definición de políticas públicas para la toma de decisiones económicas por parte del gobierno nacional, los gobiernos territoriales y los gestores públicos, viabilizar el control político y fiscal por parte de los organismos pertinentes, y aportar al logro de los objetivos de los Planes de Desarrollo y de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, consiguiendo la rendición de cuentas en cumplimiento del lema institucional "cuentas claras, Estado transparente".

En consecuencia, la CGN presenta las consideraciones del proceso propio de consolidación de los estados financieros, con independencia de los hallazgos que las Contraloría Territoriales o Nacional, puedan identificar en las entidades, y son ellos, como entes de control en sus competencias constitucionales y legales quienes podrán adelantar los procesos administrativos, fiscales y disciplinarios del orden sancionatorio a las entidades de forma individual, que consideren oportunos derivados de sus procesos de auditoría.

2. ¿Es objetivo que la Contraloría Departamental califique el 100% del rubro como negativo cuando se argumentó en el derecho a la contradicción que no hubo indicios de deterioro en los bienes de uso público y el cálculo del deterioro de la cartera que se dejó de reconocer en los Estados Financieros del año 2022, no es material?

De conformidad con lo establecido en la Ley 298 de 1996, no es facultad de la Contaduría General de la Nación establecer una opinión frente a los dictámenes emitidos por los órganos de control, pero sí el de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por esta entidad y así mismo el emitir doctrina en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.

3. ¿Es válido que un ente de control dictamine los Estados Financieros negativos por no aplicar el deterioro en las partidas de cartera y bienes de uso público, aunque la política

contable en el caso del deterioro de la cartera no obliga a realizar el cálculo per se sino solo cuando la entidad determine que hay evidencia objetiva de incumplimiento y para los bienes de uso público cuando exista materialidad y evidencia de daño físico?

Se reitera que no es facultad de la Contaduría General de la Nación el establecer una opinión frente a los dictámenes emitidos por los órganos de control.

No obstante, es preciso señalar que respecto al deterioro de las cuentas por cobrar y de conformidad con la regulación vigente en el año 2022, el mismo debía aplicarse cuando se evidenciaran indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

La CGN no estableció en su regulación los indicios de deterioro que se podían presentar, por cuanto los mismos podían ser de diversa índole atendiendo a la naturaleza y particularidades de cada cuenta por cobrar, pero a manera de ejemplo, se establecen los siguientes indicios que se podían haber presentado: i) el deudor no pagó o pagó de forma tardía o incompleta la acreencia y; ii) la entidad acreedora decidió otorgar concesiones al deudor con ocasión a sus dificultades financieras, como la condonación de intereses o la ampliación de plazos para el pago de deuda.

Así las cosas, si la cuenta por cobrar se venció y el deudor no concurrió a realizar su pago, si fue necesario iniciar procesos persuasivos, coactivos o celebrar acuerdos de pago con ocasión al incumplimiento en el pago por parte del deudor; debió aplicarse deterioro a las cuentas por cobrar.

En atención a lo manifestado en su consulta, también es preciso señalar que la baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando las mismas dejen de cumplir los requisitos para su reconocimiento, es decir, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad.

Por su parte, el deterioro de las cuentas por cobrar debía aplicarse cuando se evidenciaran indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existiera la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implicara la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad esperaba obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no debe deteriorarse la respectiva cuenta por cobrar, sino que debe proceder a realizar su baja en cuentas; y si aún existe la probabilidad de flujo financiero, pero se evidenciaron indicios de deterioro, la cuenta por cobrar debió deteriorarse.

Por lo anterior, las cuentas por cobrar que no puedan ser recuperadas no deben deteriorarse sino que debe realizarse su baja en cuentas, y serán las cuentas por cobrar respecto de las cuales se espere su recuperación las que serán objeto de deterioro.

Ahora bien, con respecto a los bienes de uso público, la entidad deberá aplicar lo señalado por la Norma de bienes de uso público, la cual define que para los bienes que se consideren materiales la entidad deberá evaluar 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. Así mismo, la entidad podrá evaluar como evidencia de deterioro la suspensión y retrasos que se han generado en diferentes obras de infraestructura en las cuales la Gobernación del Valle ha financiado, como lo son obras en Candelaria, Buenaventura, Ginebra, etc., y con base en ello establecerá en el manual de políticas contables de la entidad los parámetros necesarios para el caculo del deterioro de dichos bienes.

4. ¿El no revelar que no hubo indicios de deterioro, es una causal para que los Estados Financieros sean dictaminados como negativos por un ente de control, cuando se soportó que no existen indicios de deterioro en el caso de los bienes de uso público y la norma no me obliga a revelar cuando no hay evidencia, sino que instruye que se debe revelar si se ha reconocido dicho deterioro?

La Norma de bienes de uso público establece que la entidad deberá presentar en sus revelaciones "una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, mejoramientos, rehabilitaciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones, deterioros del valor reconocidos, depreciaciones y otros cambios".

Así mismo, la Norma para la presentación de estados financieros y revelaciones establece que la entidad revelará toda información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que aplica para gestionar el capital, por lo tanto, se evalúa que en el caso de que no existan indicios internos o externos que permitan deteriorar los bienes de uso público, sí es importante que en las revelaciones, la entidad explique el análisis realizado de sus fuentes internas y externas para llegar a esta determinación.

5. La Contraloría Departamental del Valle del Cauca señala que "El cálculo del deterioro es el reemplazo del cálculo de provisión. Sin que esto signifique que se dejará de cobrar la cartera". ¿Esta afirmación es correcta?"

Como se mencionó en párrafos anteriores, para efecto de realizar el deterioro contable de las cuentas por cobrar en el año 2022, la entidad debió aplicar lo señalado el acápite de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar que se encontraba vigente para ese periodo, el cual establecía que dicho deterioro debía aplicarse cuando se evidenciaran indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

El cálculo de la provisión de cartera a que se refiere su consulta es un concepto utilizado bajo la normativa tributaria, que no tiene aplicación en materia contable, por cuanto contablemente el cálculo del deterioro no es el reemplazo de una provisión contable.

CONCEPTO No. 20231100043751 DEL 14-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento como activo o gasto de las licencias de software.

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Profesional Especializada
Contraloría General de Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010051082 del 2 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:

“(…) solicito puntualizar sobre el siguiente tema:
Adquisición de servicios que son actualizados anualmente: Internet, antivirus, oracle, backup en la nube; adquiridos anualmente. Cuál debe ser el tratamiento contable; ¿son gastos o licencias de intangibles amortizables un año?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(…)

4.1. Características fundamentales

(…)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

(...)

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Al preparar información financiera de propósito general, la entidad deberá tener en cuenta dos aspectos importantes contenidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, como las características cualitativas fundamentales que la información debe cumplir para que sea útil a los usuarios, es decir la relevancia y la representación fiel, y la definición de los elementos de los estados financieros.

Respecto a la característica de Relevancia, la información financiera es relevante cuando 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. En ese sentido la materialidad 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 su información financiera de propósito general, por lo cual, la entidad debe establecer el umbral de materialidad para el reconocimiento de los bienes que cumplan con la definición de activo dentro del manual de políticas contables.

Por su parte, los activos, como uno de los elementos de los estados financieros, se definen como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por lo anterior, para el reconocimiento de un activo se debe cumplir con: i) la definición de este elemento establecida en el marco conceptual, ii) el criterio de materialidad para el reconocimiento de estos elementos, establecido en las políticas contables de la entidad, y iii) los criterios de reconocimiento dependiendo del tipo de activo al que pertenecen, según el bien y el propósito para el cual son adquiridos.

Ahora bien, la Norma de activos intangibles requiere, adicionalmente a lo determinado por el Marco Conceptual, los siguientes criterios para el reconocimiento de este tipo de activos: que sean recursos identificables, de carácter no monetario, sin apariencia física, que se prevea usarlos durante más de 12 meses y no se espere venderlos ni distribuirlos de forma gratuita en el curso normal de la operación.

Adicional a lo mencionado anteriormente, la naturaleza de la adquisición de licencias para uso por parte de la entidad corresponde a un gasto, por cuanto de su uso no se espera que genere un beneficio económico hacia la entidad. Por lo que, en línea con lo expuesto, como las licencias de software no cumplen con el criterio de reconocimiento como activo intangible por cuanto su adquisición para el uso es por un periodo igual a 12 meses, no deberá reconocerse como activo intangible sino como gasto.

CONCEPTO No. 20231100043921 DEL 15-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los pagos doblemente realizados por los usuarios de la Superintendencia de Notariado y Registro

Doctora
YOLANDA RODRÍGUEZ ROLDAN
Coordinadora Grupo Contabilidad y Costos
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010051492 del 08 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:

“(…)

Dada la dinámica del recaudo que existe en la SNR, las oficinas de registro a nivel nacional a la vez recaudan directamente en cuentas asignadas a esa oficina; situación que hace que en ocasiones, los usuarios al dirigirse a la oficina de registro en la cual está inscrito su inmueble, no informe al funcionario de la caja que ya ha realizado el pago por otro canal de recaudo por alguna circunstancia olvida el recibo, lo ha extraviado o simplemente no se conoce la razón “ en este caso PIN VUR (Ventanilla única de Registro y/o supergiros” los cuales se gestionan desde las Notarías; situación que está ocasionando un doble recaudo para la SNR; en algunos casos el usuario ha solicitado la devolución y en otros quedan en la contabilidad como ingresos recibidos por anticipado en la cuenta del pasivo 291013-contribuciones.

La SNR, en sus funciones de análisis, seguimiento y depuración de sus saldos en los estados financieros, ha venido adelantando a nivel nacional un plan de contingencia de depuración de los saldos de los ingresos recibidos por anticipado 291013- de la cuenta de contribuciones, es ahí donde ha podido evidenciar que se presentan estos casos de que los usuarios han cancelado doble vez por un mismo trámite de registro ante las diferentes oficinas de Registro de instrumentos públicos.

Actualmente, se está realizando depuración a la cuenta 291013 y consideramos que estos dobles pagos no deberían permanecer en esta cuenta 291013-ingresos recibidos por anticipado, toda vez que el servicio ya fue prestado al usuario teniendo como

documento de recaudo otro diferente al de los pines y por control este pago no puede ser aplicado a otro trámite que solicite, ni a otra matricula inmobiliaria... Situación que nos lleva a esta consulta.

Expuesto lo anterior, muy cordialmente, se solicita concepto en el cual nos indiquen a qué código contable se podría reclasificar estos saldos de los ingresos recibidos por anticipado en contribuciones que actualmente están reconocidos en la cuenta 291013, teniendo en cuenta que ella prescribe a los 5 años si no se ha solicitado el reembolso de esta, ya que no sería un ingreso recibido por anticipado, el cual fue originado desde el proceso automático y transversal de las transacciones del módulo de ingresos en SIIF Nación y estos documentos a la fecha cuentan con los saldos disponibles en el macroproceso de ingresos, los cuales desde ya se evidencia que a futuro se corre el riesgo de dejar abiertos estos documentos con saldos que se ha podido demostrar no obedece ingresos recibidos por anticipado”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2 Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de

los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR de la siguiente manera:

“Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, el Catálogo de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las clasificadas en las otras cuentas del pasivo. Además, en el entendido, que el valor de los pagos recibidos de manera dual por la entidad no corresponde a un pago anticipado para la prestación de servicios, la Superintendencia de Notariado y Registro deberá reclasificar estos pagos doblemente realizados por los usuarios a la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ahora bien, dado que la obligación de la entidad de devolver dichos valores prescribe a los cinco años para el caso en que los usuarios no hayan solicitado el reembolso durante ese periodo, la entidad evaluará en ese momento la procedencia de la baja en cuentas del pasivo mediante un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100044271 DEL 19-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Recursos naturales no renovables Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del espectro radioeléctrico

Doctora
FLOR ÁNGELA CASTRO RODRÍGUEZ
Subdirectora Financiera
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010052052 del 10 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:

“B. Consideraciones

(...)

Consideración desde el área técnica

En primer lugar, cabe precisar que las ondas radioeléctricas son parte de espectro electromagnético y tienen longitudes de onda largas que varían desde unos pocos centímetros a miles de kilómetros de longitud. Sus principales usos son las comunicaciones inalámbricas, tales como: televisión, radiodifusión sonora, telefonía móvil, comunicaciones por radio, etc.

Por su parte, la Constitución Política de Colombia, en su artículo 75, establece que el espectro electromagnético es un bien público, inenajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado y que, para garantizar el pluralismo informativo y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en su uso. Vale la pena precisar que, el espectro radioeléctrico hace parte del espectro electromagnético.

(...)

De tal manera, para que el espectro radioeléctrico pueda ser utilizado, el artículo 87 de la Ley 1978 de 2019 establece que el acceso al uso del espectro radioeléctrico requiere permiso previo, expreso y otorgado por el MINTIC. Así las cosas, este tampoco puede pertenecerle a quienes han recibido autorización o permiso para su uso (operadores de telecomunicaciones, por ejemplo).

(...)

Consideraciones de acuerdo con la normativa del Sector TIC:

Como se indicó anteriormente, el espectro radioeléctrico como porción del espectro electromagnético, es un bien público cuya titularidad le pertenece a la nación, y su administración está en cabeza del Estado la cual ejerce el MINTIC, el cual, particularmente, tiene como función establecida en el numeral 6 del artículo 18 de la Ley 1341 de 2009: Asignar el espectro radioeléctrico con fundamento en estudios técnicos y económicos, con el fin de fomentar la competencia, la inversión, la maximización del bienestar social, el pluralismo informativo, el acceso no discriminatorio y evitar prácticas monopolísticas.

Igualmente, la Ley 1341 de 2009 en sus artículos 11 y 13 señala que el uso del espectro radioeléctrico requiere permiso previo, expreso y otorgado por el MINTIC; su utilización da lugar a la contraprestación económica a favor del FONDO ÚNICO DE TIC.

(...)

Ahora, es necesario mencionar que 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. Para el caso en particular, este criterio o característica de medición fiable no es adecuada para el reconocimiento del espectro radioeléctrico en los estados financieros del FONDO ÚNICO DE TIC, en razón a que no se valora el activo como tal, es decir, respecto a la porción del espectro o las ondas radioeléctricas, cuya administración está en cabeza de MINTIC, no puede fijarse una suma de dinero determinada.

(...)

Consideraciones de acuerdo con la normativa contable:

(...)

La contraprestación económica es un valor por el derecho al uso del espectro, que se asigna en procesos de selección objetiva mediante el mecanismo de subasta, para el otorgamiento de permisos. Dicho valor, obedece a diversos factores, tales como las necesidades del Estado como, por ejemplo, la maximización del bienestar social, los rangos de bandas o frecuencias determinadas, la cobertura geográfica, la prestación de los diferentes servicios de telecomunicaciones, radio, televisión, telefonía móvil etc., el desarrollo tecnológico, las necesidades de los agentes del sector TIC, entre otros.

Igualmente, hay espectro de uso libre, como es el caso del usado para conexiones Wi-fi o Bluetooth y sobre el cual no se genera contraprestación y por tanto no existe recursos a recaudar por el espectro como bien público a favor de FONDO ÚNICO DE TIC. En consecuencia, no se puede percibir un beneficio económico del espectro como tal.

Aunado a lo anterior, del activo espectro radioeléctrico tampoco puede calcularse su amortización pues no se reduce su valor en el tiempo, en razón a que su vida útil no es finita, conforme las características técnicas antes expuestas y la naturaleza jurídica del mismo.

(...)

C. Problemas

(...)

1. ¿Existe marco normativo aplicable a entidades de Gobierno, sobre el reconocimiento de recursos públicos como es el Espectro Radioeléctrico, dado que este no se encuentra contemplado en la categoría de recursos naturales no renovables?

2. De acuerdo con las características del espectro radioeléctrico, en donde se ha indicado que no cumple con los requisitos de intangible, resaltando el hecho de no poderse predicar una medición fiable, ¿es posible su reconocimiento y su registro dentro de los estados financieros del FONDO ÚNICO DE TIC o del MINTIC?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso

en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

82. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

13. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

13.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como recursos naturales no renovables las reservas probadas de los recursos tangibles que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación y que no son susceptibles de ser reproducidos o

reemplazados por otros de similares características, tales como petróleo, gas, carbón y otros minerales.

(...)

3. El reconocimiento de los recursos naturales no renovables estará a cargo del Ministerio de Minas y Energía o quien haga sus veces.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

Es importante precisar que las entidades de gobierno aplicarán la Norma de recursos naturales no renovables para reconocer, medir, dar de baja en cuentas y revelar las reservas probadas de los recursos tangibles, tales como petróleo, gas, carbón y otros minerales. De modo que, el espectro radioeléctrico por tratarse de un recurso natural renovable, esta fuera del alcance de esta norma.

Ahora bien, con respecto a su consulta, la CGN no ha desarrollado una norma sobre recursos naturales renovables o que regule el tratamiento contable del espectro radioeléctrico.

Pregunta 2.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno indica que se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que (i) cumpla con la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo; (ii) tenga

la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros; y (iii) pueda medirse con fiabilidad.

En este sentido, se establece la medición fiable como uno de los criterios de reconocimiento de todo hecho económico, de modo que, si este no puede ser medido fiablemente, no será objeto de reconocimiento, aun cuando se cumplan los demás criterios.

Teniendo en cuenta que el espectro radioeléctrico cumple con la definición de activo del Marco Conceptual y genera una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros, pero no puede medirse con fiabilidad, no será objeto de reconocimiento en la información financiera de la entidad. Además, no es adecuado decir que el espectro radioeléctrico es un activo intangible, puesto que el reconocimiento de estos activos procede cuando, entre otras cosas, pueda medirse fiablemente.

CONCEPTO No. 20231100044401 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los impuestos prediales y de vehículos, así como algunas tasas y contribuciones de bienes, que están a nombre del FODANE, pero son pagados por el DANE. Tratamiento contable de los servicios públicos que están a nombre del DANE pero que son pagados por el FODANE

Doctor
EDGAR CAMILO GARCÍA VALDERRAMA
Coordinador GIT Contabilidad
Fondo Rotatorio del DANE – FONDANE
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053992 del 22 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

“(…) De conformidad a lo determinado por la Contaduría General de la Nación CGN en la Circula Externa 005 del 16 de septiembre de 2016, para reducir de manera significativa los saldo por conciliar de las diferentes operaciones recíprocas efectuadas entre las entidades contables públicas y así evitar la sobrestimación generada, por la no reciprocidad de las cuentas y a fin de llevar a cabo una conciliación de forma efectiva solicitamos comedidamente de su apoyo y colaboración para emitir concepto a cerca del tratamiento contable para los siguientes casos:

Causación y pago por parte del FONDANE de los impuestos prediales y de vehículos, así como algunas tasa y contribuciones de bienes que son de su propiedad pero que de acuerdo a políticas presupuestales y contables reconoce como gasto y cancela el DANE por ser la entidad que los usufructúa y por ende quien los transmite en el reporte de recíprocas, lo que origina diferencias con BOGOTÁ D.C y EL DISTRITO ESPECIAL DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN DE MEDELLÍN ya que dichas entidades reportan ante la CGN a FONDANE por ser el dueño de los bienes y quien registra en su base de datos como propietario de los mismos.

Reconocimiento contable del gasto por parte del DANE de los servicios públicos que anteriormente asumía pero que durante la vigencia 2023 de acuerdo a la apropiación y

PAC asignado a FONDANE con cargo al rubro de gastos generales A-02-02-02-006-009 y A-02-02-02-009-004 es la entidad que los reconoce como gasto, cancela y los reporta en el informe de reciprocas, hecho que ha originado diferencias en las operaciones con algunas Entidades de Servicios Públicos ya que estas reportan al DANE ante la CGN por figurar como suscriptor de las cuentas contrato”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

(...)

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”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

18. Las deudas de la entidad 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.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

11. Las deudas de terceros asumidas por la entidad se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando esta las asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

1. Tratamiento contable de los impuestos prediales y de vehículos, así como algunas tasas y contribuciones de bienes, que están a nombre del FODANE, pero son pagados por el DANE

El FODANE reconocerá en sus estados financieros el gasto asociado al impuesto predial y el de vehículos, así como también el de las tasas y contribuciones a que haya lugar debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVOS.

En el momento en que el DANE asuma legalmente el pago de esta deuda, el FODANE reconocerá un ingreso en el resultado del periodo mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVOS, afectada anteriormente, y un crédito en la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte el DANE reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVOS. Con el pago, disminuirá el pasivo.

De esta manera se reportarán las operaciones recíprocas en relación con los impuestos, tasas y contribuciones entre el ente territorial y FODANE, y el ingreso y gasto por transferencia derivado de la asunción de la deuda entre el FODANE y el DANE.

2. Tratamiento contable de los servicios públicos que están a nombre del DANE pero que son pagados por el FODANE

De manera similar a lo mencionado anteriormente, el DANE reconocerá como gasto del periodo, las erogaciones relacionadas con los servicios públicos a que haya lugar debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTO y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVO.

En el momento en que el FODANE asuma legalmente el pago de esta deuda, el DANE reconocerá un ingreso en el resultado del periodo mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVOS, afectada anteriormente, y un crédito en la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte el FODANE reconocerá un gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS

TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVOS. Con el pago, disminuirá el pasivo.

De esta manera se reportarán las operaciones recíprocas relacionadas con los servicios públicos entre la empresa prestadora del servicio y el DANE, y el ingreso y gasto por transferencia derivado de la asunción de la deuda entre el DANE y el FODANE.

CONCEPTO No. 2023110004441 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de los rendimientos financieros correspondientes a los recursos entregados en administración y entregados como transferencias condicionadas.

Doctor
WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO
Director Técnico
Dirección Financiera y Contable
Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053442 del 20 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(…) De acuerdo al direccionamiento dado desde la CGN los rendimientos financieros de los recursos en administración se contabilizan como un mayor valor del recurso (entregado - recibido) en administración.

La realidad económica de esos contratos es que los rendimientos financieros deben ser reintegrados a la entidad que entrega los recursos (sic) y en este sentido esos rendimientos deberían contabilizarse no como un mayor valor del recurso (entregado/recibido) en administración sino como un recaudo a favor de terceros ‘240726’ (para quien recibe el recurso) y una cuenta por cobrar (quien entrega el recurso).

Si el convenio menciona en su clausulado que los rendimientos financieros hacen parte del recurso en administración y que la entidad que los recibe los puede gastar en la ejecución del proyecto objeto del convenio, en este caso si deberían contabilizarse también en las cuentas de recursos en administración.

Esta misma situación con los recursos que se registran como transferencia condicionada (recibida/entregada).

Respetuosamente, le (sic) solicito que se analice este caso desde la Contaduría y si es del caso se emita un concepto aclarando este hecho económico.

En el proceso de conciliación de operaciones recíprocas hemos tenido algunas diferencias en el criterio de contabilización con otras entidades, por lo que consideramos de suma importancia que desde la CGN nos den claridad al respecto”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o

incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad". (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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". (Subrayados fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

"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.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta (...) o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta (...) 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayados fuera del texto)”.

CONCLUSIONES

El tratamiento contable de los rendimientos financieros objeto de su consulta dependerá de si se generan en el marco de un contrato o convenio de administración de recursos o en el que se transfieran recursos condicionados.

Los rendimientos financieros que se generen en el marco de un contrato de recursos entregados en administración, en el entendido de que estos recursos se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica sin que la entidad que los entrega pierda el control, no constituyen un ingreso para la entidad que los recibe, por lo cual se registrarán de la siguiente manera, con independencia de que los rendimientos se sigan administrando o se devuelvan periódicamente a la entidad que entregó los recursos en administración:

- Cuando la entidad que administra los recursos reciba los rendimientos financieros 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 entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

- Cuando realice el giro de los rendimientos financieros a la entidad que controla los recursos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, los rendimientos financieros que se generen cuando se efectúen transferencias condicionadas, y estos deban ser reintegrados a la entidad que efectuó la transferencia, se registrarán así:

- Cuando la entidad beneficiaria del recurso transferido reciba los rendimientos financieros de estos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

- Por su parte, la entidad transferidora debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

- Con el giro de los rendimientos financieros en cumplimiento del contrato o convenio, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de precisar que, en el contrato o convenio de la transferencia condicionada si se pacta que los rendimientos financieros generados no deben ser reintegrados a la entidad que efectuó la transferencia, le corresponderá a la entidad beneficiaria reconocer el ingreso respectivo.

Por último, respecto de las operaciones recíprocas, las puede consultar en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co→Productos→Reglas de Eliminación→2023→Reglas de Eliminación Septiembre de 2023→Descargar.

CONCEPTO No. 20231100044501 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable en el reconocimiento de faltantes en inventarios de propiedades, planta y equipo

Doctora
MARTHA LUCÍA ALAYON PARDO
Técnico Administrativo
Comisión Nacional del Servicio Civil
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010052602 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 la entidad solicita orientación respecto a la normativa que existe frente al tratamiento contable de los faltantes en inventario, generados por toma física de inventarios.

De esta manera, se confirmó la información verificando los estados financieros de la entidad con corte al 30 de septiembre de 2023 y vía telefónica el 13 de diciembre de 2023, con la señora Esneda Reyes, profesional especializado del área de Dirección de Apoyo Corporativo, quien ratificó que los inventarios referentes a la consulta son bienes clasificados como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios

económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe las siguientes cuentas así:

8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO: “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” (Subrayado fuera del texto).

Además, el CGC establece que las siguientes cuentas se acreditan entre otras situaciones cuando se reconoce “el valor de los bienes muebles dados de baja por destrucción u otras causas”, cuentas: 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES, 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO, 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, 1670-EQUIPO DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN y 1680-EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y en el entendido que los bienes a los que se refiere en su consulta corresponden a aquellos reconocidos en el Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, se da respuesta de la siguiente manera:

1. Reconocimiento contable por faltantes o pérdida de bienes

Cuando la entidad conozca acerca de faltantes por pérdidas, extravíos, destrucciones u otras causas en sus propiedades, planta y equipo, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora (si es el caso) y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente

deberá aplicar lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo referida en las consideraciones, la cual señala que una propiedad, planta y equipo se dará de baja cuando la entidad pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicios o beneficios económicos futuros.

Así las cosas, si la entidad establece que hay faltantes en sus propiedades, planta y equipo, deberá dar de baja dichos elementos, para lo cual reconocerá un gasto en el resultado del periodo mediante un débito en i) la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, ii) la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y iii) la subcuenta que corresponda de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor en libros.

2. Reconocimiento contable para el caso de faltantes de bienes asegurados

Posteriormente al tratamiento contable establecido en el punto 1 de estas conclusiones, cuando los faltantes de bienes sean generados por pérdidas, destrucciones u otras causas y estuvieran amparados bajo una póliza de seguro, y si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora, esta reconoce el pago de la indemnización, el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora.

3. Reconocimiento contable por apertura del proceso de responsabilidad fiscal

Una vez la autoridad competente notifique la apertura del proceso de responsabilidad fiscal, la entidad procederá al reconocimiento de la apertura del proceso de responsabilidad fiscal con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.

Este registro permanecerá en los saldos contables hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.

4. Reconocimiento contable del fallo sin responsabilidad

En el caso de que el fallo del proceso no conlleve responsabilidad fiscal o se ordene su archivo, la entidad deberá cancelar las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta

836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

5. Reconocimiento contable del fallo con responsabilidad

En caso de que se genere un acto administrativo que soporte el fallo del proceso, la entidad deberá cancelar las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO. Simultáneamente reconocerá una cuenta por cobrar mediante 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, por el valor proferido en el acto administrativo correspondiente.

Una vez, la entidad reciba el pago en efectivo o la reposición del bien por parte del responsable, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 1-ACTIVOS y acreditará la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por último, es preciso señalar que la entidad debe tener en cuenta lo establecido en los numerales 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, contenidos en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, para efecto de que su información financiera refleje su realidad económica de tal forma que esta cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel e incorporar este procedimiento de pérdida de bienes en su Manual de políticas contables.

CONCEPTO No. 20231100044631 DEL 22-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Costos de estructuración de proyectos de Asociación Público Privada (APP) de iniciativa privada Individualización del área del inmueble entregada en concesión Recursos en patrimonios autónomos girados por el concesionario privado cuando se aprueba el proyecto y se formaliza el acuerdo de concesión

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024502 del 23 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:

“(…)

1. Costos de estructuración del proyecto

En el desarrollo de las iniciativas privadas durante el período de estructuración (prefactibilidad y factibilidad), bajo lo establecido en los artículos 14 y 16 de la Ley 1508 de 2012 y el artículo 19 de la Ley 1882 de 2018, los costos son sufragados por el originador de la propuesta.

No obstante, la norma ha previsto un mecanismo para el proceso de su evaluación, en donde las entidades públicas son las beneficiarias de recursos del particular en un patrimonio autónomo, sobre el cual estas tienen el control, siendo las responsables de gestionar y ordenar los pagos en desarrollo de procesos contractuales que permitan determinar la viabilidad o rechazo de la iniciativa.

Ante esta situación ¿es correcto afirmar que para reflejar la realidad económica de esta disposición en la información financiera de la Entidad Pública, esta debería reconocer los recursos como Activo, en la subcuenta 192603 - Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926 - DERECHOS EN FIDEICOMISO y a su vez como un pasivo en la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, los cuales se van amortizado, de acuerdo con los movimientos que se derive de las operaciones realizadas con ellos: pagos efectuados del costo de la evaluación (pagos anticipados, anticipos u otros), rendimientos generados, costos de administración del patrimonio autónomo y gastos asociados, así como el reembolso al originador por el remanente si hay lugar a ello; sin afectar el resultado de la entidad? o ¿cuál debe ser el reconocimiento contable para estas operaciones?

De otra parte, si la iniciativa es aprobada en la evaluación y el originador es el adjudicatario ¿debería plantearse algún reconocimiento adicional, o no hay lugar a ello, dado que estos costos son sufragados en su totalidad por el originador?

Ahora bien, si la iniciativa es aprobada en la evaluación, pero el adjudicatario es diferente al originador, dado que este debe pagar al originador los costos de estructuración determinados por la entidad pública ¿debería plantearse algún reconocimiento adicional o no hay lugar a ello, dado que estos se asumen por el adjudicatario?

Por último, en el escenario en que la iniciativa sea rechazada, cuando la entidad determina adquirir los estudios como insumos al ser útiles para sus propósitos, si estos corresponden a proyectos relacionados con la operación, mantenimiento y mejora de activos existentes o la construcción de nuevos activos ¿debería estimarse una proporción del costo de estructuración que pueda capitalizarse dentro del costo de mejoramiento de activos o la construcción de nuevos activos o este tipo de erogaciones no deben contemplarse en la capitalización del Activo?

2. Individualización de área de inmuebles entregadas en concesión

Cuando en virtud de un acuerdo de concesión se entregue un área determinada de un bien inmueble ¿procede la estimación del valor en libros del área entregada para efectuar su reclasificación a esta nueva condición (bien entregado en concesión), o el bien debe ser reconocido en la condición económica que predomine, sin llevar a cabo este tipo de estimaciones e individualizaciones de áreas de inmuebles?

3. Recursos en patrimonios autónomos en Acuerdos de Concesión

Cuando la iniciativa es aprobada y se formaliza el acuerdo vinculante de concesión y en virtud del artículo 24 de la Ley 1508 de 2012, el concesionario privado constituye el patrimonio autónomo, considerando que en este se crean cuentas y subcuentas del proyecto, unas en las cuales el beneficiario y quien ostenta el control en cuanto al poder de decisión sobre estos recursos es la Entidad Pública y otras el Concesionario, se plantean en las siguientes situaciones las respectivas consultas:

3.1 Cuentas del patrimonio autónomo donde el beneficiario es la Entidad Pública

a. Cuando los recursos dispuestos en subcuentas asociadas corresponden a sumas que el concesionario debe aportar (giros equity), por ejemplo, para interventoría y supervisión, mecanismos alternativos de solución de conflictos (MASC), u otros que se determine en el acuerdo:

¿Estos deben reconocerse por la Entidad Pública como Activo y a su vez como pasivo? En caso afirmativo ¿qué subcuentas del activo y pasivo se deben emplear para su reconocimiento contable?

O ¿Cuál debería ser el tratamiento contable sobre estos recursos por parte de la Entidad Pública en el momento del aporte realizado por el concesionario, los rendimientos que estos generen, los costos o gastos relacionados con su administración en el patrimonio autónomo?

b. Cuando los recursos corresponden a ingresos que se van generando por la explotación de activos existentes de propiedad de la Entidad Pública como concedente, los cuales han sido entregados al concesionario desde el inicio del acuerdo, sin que se haya hecho exigible el derecho de retribución a favor de este, bajo las condiciones contempladas en el acuerdo de concesión:

¿La Entidad Pública debe reconocer las cuentas por cobrar e ingresos generados por la explotación de sus activos existentes entregados en la concesión y el respectivo incremento que se produzca con su recaudo en las subcuentas del patrimonio autónomo, para la cuales es beneficiario? ¿este reconocimiento puede efectuarse de forma global considerando informes presentados en ejecución de la concesión? O ¿Cuál debería ser el tratamiento contable?

¿Cuál debería ser el tratamiento contable de los rendimientos generados sobre estos recursos, costos o gastos relacionados con su administración en el patrimonio autónomo?

Si estos recursos, serán utilizados por el concedente para el pago de la retribución al concesionario, cuando este último tenga el derecho a la retribución por el cumplimiento de las obligaciones dispuestas en la fase de operación, ¿se puede contemplar que son la fuente de pago para la cancelación del pasivo financiero?

3.2 Cuentas del patrimonio autónomo del proyecto donde el manejo se efectúa por parte del concesionario

Cuando los recursos corresponden a los aportes efectuados por el concesionario en la cuenta del proyecto, y estos son destinados a los pagos, costos y gastos que se deriven de la ejecución del contrato, y no se haya hecho exigible el derecho de retribución al concesionario.

¿La Entidad Pública debe reconocer las cuentas por pagar y activos en construcción o su mejora, así como el respectivo financiamiento del concesionario, dado que estos son sufragados con aportes efectuados por el mismo? o ¿Cuál debería ser el tratamiento contable sobre estos recursos por parte de la Entidad Pública en el momento del aporte realizado por el concesionario, así como en el caso de los rendimientos que estos generen, los costos o gastos relacionados con su administración en el patrimonio autónomo?

Sobre los costos por operación y mantenimiento de la infraestructura entregada por el concedente en la fase inicial de la cual se recibe explotación económica, ¿la Entidad Pública debe reconocer las cuentas por pagar y gastos, así como el respectivo financiamiento del concesionario, dado que estos son sufragados con aportes efectuados por el mismo?

3.3 ¿Cómo se efectuaría el tratamiento contable de las situaciones planteadas en los numerales 3.1b y 3.2 expuestos con anterioridad, cuando se haya hecho exigible el derecho de retribución a favor del concesionario?

3.4 En virtud del párrafo 4 del artículo 5 de la Ley 1508 de 2012, si la entidad pública como concedente reconoce derechos reales sobre inmuebles como componente de la retribución al inversionista privado, ¿contablemente el activo debe ser desincorporado de la clasificación en la que se encuentre y la diferencia que se presente por su valoración en el patrimonio autónomo, se reconocería como ingreso o gasto según corresponda por baja en activos no financieros? O ¿Cuál debería ser el tratamiento contable?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1508 de 2012, por la cual se establece el régimen jurídico de las Asociaciones Público Privadas, se dictan normas orgánicas de presupuesto y se dictan otras disposiciones, dispone:

"ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN. Las Asociaciones Público Privadas son un instrumento de vinculación de capital privado, que se materializan en un contrato entre una entidad estatal y una persona natural o jurídica de derecho privado, para la provisión de bienes públicos y de sus servicios relacionados, que involucra la retención y transferencia de riesgos entre las partes y mecanismos de pago, relacionados con la disponibilidad y el nivel de servicio de la infraestructura y/o servicio.

(...)

ARTÍCULO 5°. DERECHO A RETRIBUCIONES. (...)

Parágrafo 4°. En proyectos de asociación público-privada de iniciativa pública y de iniciativa privada, la entidad estatal competente podrá reconocer derechos reales sobre inmuebles que no se requieran para la prestación del servicio para el cual se desarrolló el proyecto, como componente de la retribución al inversionista privado.

(...)

Si el originador no resulta seleccionado para la ejecución del contrato bajo el esquema de asociación público privada, el adjudicatario deberá pagar al Originador el valor que la entidad pública competente haya determinado como costos de los estudios realizados para la estructuración del proyecto durante el trámite de la respectiva iniciativa privada.

(...)

ARTÍCULO 14. ESTRUCTURACIÓN DE PROYECTOS POR AGENTES PRIVADOS. Los particulares podrán estructurar proyectos de infraestructura pública o para la prestación de sus servicios asociados, por su propia cuenta y riesgo, asumiendo la totalidad de los costos de la estructuración, y presentarlos de forma confidencial y bajo reserva a consideración de las entidades estatales competentes.

El proceso de estructuración del proyecto por agentes privados estará dividido en dos (2) etapas, una de prefactibilidad y otra de factibilidad.

En la etapa de prefactibilidad el originador de la propuesta deberá señalar claramente la descripción completa del proyecto incluyendo el diseño mínimo en etapa de prefactibilidad, construcción, operación, mantenimiento, organización y explotación del mismo, alcance del proyecto, estudios de demanda en etapa de prefactibilidad, especificaciones del proyecto, su costo estimado y la fuente de financiación.

Para la etapa de factibilidad, la iniciativa para la realización del proyecto deberá comprender: el modelo financiero detallado y formulado que fundamente el valor del proyecto, descripción detallada de las fases y duración del proyecto, justificación del plazo del contrato, análisis de riesgos asociados al proyecto, estudios de impacto ambiental, económico y social, y estudios de factibilidad técnica, económica, ambiental, predial, financiera y jurídica del proyecto.

(...)

ARTÍCULO 15. REVISIÓN PREVIA DE LA INICIATIVA PRIVADA. Presentada la iniciativa del proyecto en etapa de prefactibilidad, la entidad estatal competente dispondrá de un plazo máximo de tres (3) meses para verificar si la propuesta al momento de ser analizada, es de interés de la entidad competente de conformidad con las políticas sectoriales, la priorización de proyectos a ser desarrollados y que dicha propuesta contiene los elementos que le permiten inferir que la misma puede llegar a ser viable, sin que tal verificación genere ningún derecho al particular, ni obligación para el Estado.

Resultado de esta verificación, la entidad estatal competente podrá rechazar la iniciativa u otorgar su concepto favorable para que el originador de la propuesta continúe con la estructuración del proyecto e inicie la etapa de factibilidad. Dicho concepto, en caso de ser favorable, permitirá que el originador de la propuesta pueda continuar con la estructuración del proyecto y realizar mayores estudios, sin que ello genere compromiso de aceptación del proyecto u obligación de cualquier orden para el Estado.

ARTÍCULO 16. EVALUACIÓN, ACEPTACIÓN O RECHAZO DE LA INICIATIVA PRIVADA. Presentada la iniciativa del proyecto en etapa de factibilidad, la entidad estatal competente dispondrá de un plazo máximo de seis (6) meses a partir de la fecha de su radicación, para la evaluación de la propuesta y las consultas a terceros y a autoridades competentes, este estudio lo podrá hacer directamente o a través de terceros. Se podrá prorrogar los términos del estudio hasta por un plazo igual a la mitad del plazo inicial, para profundizar en sus investigaciones o pedir al originador del proyecto que elabore estudios adicionales o complementarios, ajustes o precisiones al proyecto.

Si realizados los estudios pertinentes la entidad pública competente considera la iniciativa viable y acorde con los intereses y políticas públicas, así lo comunicará al originador informándole las condiciones para la aceptación de su iniciativa incluyendo el monto que acepta como valor de los estudios realizados, con fundamento en costos demostrados en tarifas de mercado para la estructuración del proyecto y las condiciones del contrato. De lo contrario rechazará la iniciativa mediante acto administrativo debidamente motivado. En todo caso la presentación de la iniciativa no genera ningún derecho para el particular, ni obligación para el Estado.

Si la iniciativa es rechazada, la propiedad sobre los estudios será del originador, pero la entidad pública tendrá la opción de adquirir aquellos insumos o estudios que le interesen o sean útiles para los propósitos de la función pública.

(...)

ARTÍCULO 24. PATRIMONIO AUTÓNOMO. Los recursos públicos y todos los recursos que se manejen en el proyecto deberán ser administrados a través de un patrimonio autónomo constituido por el contratista, integrado por todos los activos y pasivos presentes y futuros vinculados al proyecto. La entidad estatal tendrá la potestad de exigir la información que estime necesaria, la cual le deberá ser entregada directamente a la solicitante por el administrador del patrimonio autónomo, en los plazos y términos que se establezca en el contrato. Los rendimientos de recursos privados en el patrimonio autónomo pertenecen al proyecto" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Ley 1955 de 2019 por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, dispone:

"ARTÍCULO 116. EVALUACIÓN DE LOS PROYECTOS DE ASOCIACIÓN PÚBLICO PRIVADA DE INICIATIVA PRIVADA. El artículo 19 de la Ley 1882 de 2018 quedará así:

ARTÍCULO 19. EVALUACIÓN DE LOS PROYECTOS DE ASOCIACIÓN PÚBLICO PRIVADA DE INICIATIVA PRIVADA. Los originadores de proyectos de Asociación Pública Privada de Iniciativa privada, asumirán por su propia cuenta y riesgo, el costo estimado de su revisión y/o evaluación en la etapa de factibilidad.

(...)

La administración y manejo de los recursos aportados por el originador destinados a la revisión y/o evaluación del proyecto en etapa de factibilidad se realizará a través de un patrimonio autónomo que constituirá el originador. Los costos que genere la administración de dicho patrimonio autónomo deberán ser cubiertos por el originador de la iniciativa privada.

La entidad estatal encargada de la revisión y/o evaluación del proyecto será la beneficiaria del patrimonio autónomo y la encargada de autorizar la celebración de los contratos requeridos para el efecto, así como autorizar los pagos a que hubiere lugar en desarrollo de los mismos.

El costo estimado de la evaluación del proyecto en la etapa de factibilidad deberá girarse al patrimonio autónomo en el plazo establecido por la entidad al momento de pronunciarse sobre el mismo una vez finalizada la etapa de prefactibilidad. En caso de que el originador no consigne el valor de la evaluación del proyecto la entidad estatal no adelantará su respectiva evaluación” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, mediante Sentencia C-269 de 2021 la Corte Constitucional indicó:

“36. (...) la naturaleza de los recursos que hacen parte del patrimonio autónomo, aportados en su totalidad por el originador como persona privada, no se convierten en recursos públicos (que obviamente son de propiedad del Estado), sólo porque este sea el beneficiario. Tal situación se explica no sólo por la forma en la que el ordenamiento ha entendido las clases de fiducia, sino por las particularidades de los proyectos de APP de iniciativa privada.

(...)

50. Posteriormente, en el análisis del aparte acusado, la Corte insistió en que la constitución del patrimonio autónomo corresponde totalmente a recursos privados. Su naturaleza no cambia al constituir el patrimonio autónomo que surge de un contrato de fiducia mercantil. Estos aspectos son relevantes para establecer la naturaleza de los excedentes que la norma ordena consignar a orden del tesoro nacional.

(...)

52. Finalmente, aplicó un juicio débil de proporcionalidad en el que determinó que el objetivo del aporte del originador es la evaluación del proyecto, pero la norma no precisa cuál es el propósito perseguido al consignar los excedentes que no se usaron para la evaluación a orden del tesoro nacional.

La Corte concluyó que el único objetivo del aparte acusado es transferir automáticamente y sin justificación la propiedad de los excedentes del patrimonio autónomo constituido por el originador, luego de cubrir los costos de la revisión y/o evaluación de un proyecto de APP de iniciativa privada, al Estado. Por lo tanto, el aparte acusado excede la libertad de configuración del Legislador cuando establece un límite al derecho a la propiedad, pero ni siquiera lo justifica mínimamente. La ausencia de

razones que expliquen esa restricción hace que la norma constituya un enriquecimiento sin causa que contraría la idea general de justicia consagrada en la Carta Política y, por lo tanto, es desproporcionada e inconstitucional y habrá de ser declarada inexecutable.

(...)

Declarar INEXEQUIBLE la expresión ‘ y sus excedentes si los hubiere serán consignados a orden del tesoro nacional ‘ (...)’ (subrayado fuera de texto).

El Consejo de Estado mediante radicado N° 1001-03-06-000-2017-00098-00(2346), dispone:

“La adjudicación del contrato estatal ha sido entendida jurisprudencial y doctrinalmente como el acto (administrativo) mediante el cual una entidad pública manifiesta su aceptación a la propuesta u oferta presentada por alguno de los participantes en un proceso de selección, y se obliga a suscribir con este el contrato proyectado. (...). En esa medida, el acto de adjudicación se asemeja a la aceptación de la oferta en los contratos de derecho privado, con la diferencia de que en estos, en virtud de los principios de la autonomía de la voluntad y de la consensualidad, la aceptación oportuna perfecciona el respectivo contrato, (...) mientras que en los contratos estatales, debido a su carácter solemne definido por la ley (artículo 41 de la Ley 80 de 1993), estos no se perfeccionan con la notificación del acto de adjudicación, sino con la suscripción, por las dos partes, del documento que contenga las respectivas cláusulas o estipulaciones, con algunas pocas excepciones. Consecuencia de lo anterior es que el acto de adjudicación no da lugar, por sí mismo, al nacimiento de las obligaciones y los derechos que genera el contrato, sino a otra clase de obligaciones y derechos recíprocos entre la entidad estatal y el adjudicatario, esto es, a la obligación y al derecho que ambas partes adquieren de suscribir el contrato proyectado, dentro del plazo establecido en el pliego de condiciones y con las previsiones contenidas en dicho documento, en sus modificaciones, adendas, anexos y en la propuesta que haya sido aceptada (siempre que no contradiga aquellos documentos)” (subrayado fuera de texto).

El contrato de fiducia mercantil de administración y pagos, suscrito entre Asociación Público Privada Complejo Cultural y Deportivo El Campín-CDEC S.A.S. (quién actúa en calidad de fideicomitente) y Alianza Fiduciaria S.A. (quién actúa en calidad de fiduciaria), determina:

“(...)

NOVENA: Que en desarrollo de la facultad establecida en el artículo 14 de la Ley 1508 de 2012, EL FIDEICOMITENTE en calidad de ‘Originador (...) presentó ante el Instituto Distrital de Recreación y Deporte (en adelante IDR) el proyecto de Asociación Público Privada de iniciativa privada sin desembolso de recursos públicos denominado ‘Unidad Deportiva el Campín’, cuyo objeto es ‘Estudios, Diseños Definitivos, Financiación, Construcción, Operación, Mantenimiento, Administración y Reversión de la Unidad Deportiva el Campín’.

(...)

DECIMA SEGUNDA: Que, en virtud de lo anterior, el FIDEICOMITENTE ha manifestado su voluntad de constituir un patrimonio autónomo, por medio del cual se administren los recursos (...), destinados para la contratación de la evaluación y/o revisión del proyecto conforme las instrucciones que para estos efectos imparta la entidad estatal.

(...)

CLÁUSULA PRIMERA. - DEFINICIONES:

(...)

1. FIDUCIARIA O ALIANZA: Es ALIANZA FIDUCIARIA S.A.

2. FIDEICOMITENTE: Son las sociedades CDEC S.A.S., de las condiciones indicadas al inicio del presente contrato quien tendrá una participación sobre los derechos fiduciarios derivados del FIDEICOMISO equivalente al cien por ciento (100%).

3. SUBCUENTA EVALUACIÓN: Será la subcuenta contable del FIDEICOMISO en la cual se administrará y contabilizarán los gastos de la suma de dinero indicada en el INFORME DE COSTOS aportada por el FIDEICOMITENTE, desde esta subcuenta se realizarán los giros que instruya la ENTIDAD ESTATAL, con destino a la realización de la evaluación y/o revisión del Proyecto.

(...)

6. BENEFICIARIO: Será la ENTIDAD ESTATAL y de esa manera será registrado en el FIDEICOMISO.

7. DESTINATARIOS DE GIROS: Serán las personas naturales o jurídicas contratadas por la ENTIDAD ESTATAL, encargados de adelantar las gestiones de revisión y/o evaluación del PROYECTO, a quienes ALIANZA deberá realizar los giros en términos y en los montos que instruya la ENTIDAD ESTATAL, con los recursos existentes en la SUBCUENTA EVALUACIÓN y hasta concurrencia de los mismos.

(...)

CLÁUSULA SEXTA - CONFORMACIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO:

El FIDEICOMITENTE transfiere a la fecha a la FIDUCIARIA a título de fiducia mercantil, para la constitución del FIDEICOMISO, la suma de (...)

Adicionalmente, el FIDEICOMISO será incrementado con las sumas de dinero que posteriormente transfiera el FIDEICOMITENTE y los rendimientos que generen dichos recursos, los cuales incrementarán el FIDEICOMISO y serán incorporados a la contabilidad del mismo.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE

7.1. DERECHOS DEL FIDEICOMITENTE: Son derechos del FIDEICOMITENTE:

(...)

2. Exigir a la FIDUCIARIA las rendiciones de cuentas y los informes en los términos y plazos previstos en este CONTRATO conforme a la legislación vigente.

(...)

4. Exigir a la FIDUCIARIA a la terminación de este CONTRATO por causas contractuales o legales, proceder a la liquidación del patrimonio autónomo y a la restitución de los bienes que conforman el patrimonio autónomo, conforme a lo establecido en este CONTRATO.

(...)

CLÁUSULA OCTAVA: DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA

8.1. OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA: Son obligaciones de la FIDUCIARIA las siguientes:

(...)

7. Contratar, conforme a las instrucciones que imparta el FIDEICOMITENTE, los expertos que se requieran para defender o representar los intereses del FIDEICOMISO.

8. Pedir instrucciones al FIDEICOMITENTE, cuando en la ejecución del CONTRATO se presentaren hechos sobrevinientes e imprevistos, que impidan el cumplimiento de sus obligaciones contractuales.

(...)

11. Rendir cuentas comprobadas de su gestión cada seis (6) meses contados a partir de la celebración del presente CONTRATO, así como a la terminación del FIDEICOMISO. Dicha rendición de cuentas deberá ser presentada y enviada al correo electrónico suministrado por el FIDEICOMITENTE, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha del corte que se está informando, de conformidad con lo establecido en la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera).

(...)

CLÁUSULA DECIMA- COSTOS Y GASTOS:

Todos los costos, gastos y pagos, necesarios para el cumplimiento del objeto del presente CONTRATO y los que se generen por su constitución, ejecución, desarrollo y disolución o liquidación, sean ellos de origen contractual o legal, al igual que la remuneración de la FIDUCIARIA serán a cargo del FIDEICOMITENTE quien desde ya autoriza a la FIDUCIARIA para que sean descontados directamente de los recursos del patrimonio autónomo que se encuentren en el FONDO DE GASTOS, dentro de los cinco primeros días del mes siguiente al de su causación, en caso de insuficiencia de recursos

en dicho fondo, serán cancelados directamente por el FIDEICOMITENTE” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el acta de entrega del área concesionada en el marco del contrato de concesión N° 110-00129-44-0-2021, expresa:

“(…) realizar la entrega temporal, real y material de las zonas de uso público, ubicadas en la Localidad de Usaquén, identificadas como lo indica el siguiente cuadro:

DESARROLLO O URBANIZACIÓN	LOCALIDAD	No. URBANIZACIÓN	No. PREDIO	ÁREA RUPI	ÁREA CONCESIONADA
NUEVA AUTOPISTA I	USAQUÉN	214	1	12.419,10	724,85
			5	4.192,97	855,47
			8	954,00	292,96
			9	3.211,36	364,42
			15	659,20	659,20
			16	405,00	405,00
			17	208,00	208,00
			18	180,00	180,00
			19	3.654,00	3.654,00
			20	1.320,00	1.320,00
TOTAL				27.203,63	8.663,90”.

Además, el contrato de concesión N° 110-00129-44-0-2021 para la ejecución del proyecto de Asociación Público Privada de iniciativa privada denominado “Hub de movilidad plazo 16”, establece:

“1.43 ‘Cuenta DADEP’

Es la cuenta del Patrimonio Autónomo que se constituirá de conformidad con lo previsto en la Sección 3.17 de esta Parte General y cuyo beneficiario único junto con las respectivas subcuentas que la conforman, será el DADEP.

1.44 ‘Cuenta Proyecto’

Es la cuenta del Patrimonio Autónomo que se constituirá de conformidad con lo previsto en la Sección 3.17 de esta Parte General cuyos recursos disponibles se destinarán única y exclusivamente a la atención de todos los pagos, costos y gastos a cargo del Concesionario que se deriven de la ejecución del presente Contrato, salvo que dichos pagos deban hacerse con cargo a otra de las cuentas o subcuentas de acuerdo con lo previsto en este Contrato.

(…)

1.47 ‘Derecho de Recaudo de Tarifa de Parqueo’

Es el conjunto de derechos que serán cedidos por el DADEP al Concesionario y cuyo producto generará el Recaudo de Tarifas de Parqueo que será utilizado por el DADEP coma fuente de recursos para efectos del desembolso de la Retribución del Concesionario, en los términos y condiciones señalados en el presente Contrato y, en particular, en la Sección 3.3 de esta Parte General.

1.48 'Derecho de Recaudo por Aprovechamiento Económico'

Es el conjunto de derechos que serán cedidas por el DADEP al Concesionario y cuyo producto generará el Recaudo por Aprovechamiento Económico que será utilizado por el DADEP como fuente de recursos para efectos del desembolso de la Retribución al Concesionario, en los términos y condiciones señaladas en el presente contrato y, en particular, en la Sección 3.3 de esta Parte General.

(...)

1.71 'Giro de Equity'

Es el valor mínimo correspondiente a los giros que deba hacer el Concesionario al Patrimonio Autónomo (Cuenta Proyecto) en los términos y condiciones previstos en este Contrato, en especial en la Sección 3.12 de esta Parte General. El Giro de Equity podrá ser deuda subordinada de socios al Proyecto, sin embargo, en ningún caso esta deuda podría estar al mismo nivel de la deuda de las Prestamistas y por lo tanto, el pago de la deuda subordinada de socios estará subordinado al pago de la deuda del Proyecto, excepto si media acuerdo escrito en contrario de las Prestamistas.

(...)

2.1 Objeto

Mediante el presente Contrato, se otorga al Concesionario una concesión para que de conformidad con lo previsto en el artículo 32, numeral 4, de la Ley 80 de 1993, realice por su cuenta y riesgo, la Financiación, Elaboración de Estudios y Desafíos, la gestión social y ambiental, Construcción, rehabilitación, mejoramiento, Administración, Operación, Aprovechamiento Económico, Mantenimiento y Reversión del Área Concesionada.

(...)

3.1 Cesión de Derecho de Recaudo de Tarifas de Parqueo

A partir del día siguiente a la suscripción del Acta de Inicio, el DADEP cede al concesionario el derecho a recaudar las Tarifas de Parqueo, las cuales se consignarán a la cuenta del DADEP, incluyendo las referentes a la Operación Existente.

3.2 Cesión de Derechos de Recaudo por Aprovechamiento Económico

A partir del día siguiente a la suscripción del Acta de Inicio, el DADEP cede al concesionario el derecho a realizar el Recaudo por Aprovechamiento Económico, las cuales se consignarán a la cuenta del DADEP.

3.3 Retribución

(a) El derecho a la Retribución del Concesionario se iniciará a partir de la suscripción de la respectiva Acta de Terminación de la Fase de Construcción o la suscripción del Acta de Terminación Parcial de la Intervención cuando sea aplicable, de conformidad con este Contrato, dará lugar a la causación y pago de la Compensación Especial.

Los valores recaudados durante la Etapa Preoperativa, que se encuentren en la Cuenta DADEP y que provengan de las Subcuentas Recaudo Tarifas de Parqueo y Subcuenta Recaudo por Aprovechamiento Económico, serán trasladadas a la Cuenta Proyecto, en razón a la Retribución del Concesionario. Este traslado se hará efectivo, al día siguiente a la suscripción del Acta de Terminación de la Fase de Construcción o la suscripción del Acta de Terminación Parcial de la Intervención cuando sea aplicable.

(b) Fuentes para la Retribución. Las fuentes para la Retribución del Concesionario o la Compensación Especial, cuando sea aplicable serán las siguientes:

- (i) Recaudo de Tarifas de Parqueo
- (ii) Recaudo por Aprovechamiento Económico.

(...)

3.12 Giros de Equity

(a) El Concesionario deberá girar a la Cuenta Proyecto por lo menos los valores señalados en la Parte Especial, correspondientes a Giros de Equity en los plazos previstos en la misma.

(...)

(d) Corresponderá a la Fiduciaria certificar al Interventor y al DADEP que los recursos correspondientes a los Giros de Equity han sido efectivamente recibidos por el Patrimonio Autónomo en la fecha máxima prevista y en los términos exigidos en el presente Contrato mediante el envío de una Notificación dentro de los cinco (5) Días Hábiles siguientes a la fecha en que se haga el Giro de Equity.

(...)

3.17 Cuentas y Subcuentas del Patrimonio Autónomo

(a) Descripción de las Cuentas y Subcuentas:

El Patrimonio Autónomo deberá tener al menos las siguientes Cuentas y Subcuentas, además de las subcuentas previstas en la Parte Especial:

(i) Cuenta Proyecto, que estará integrada por la siguientes Subcuentas:

- (1) Subcuenta Gestión Social y Ambiental
- (2) Subcuenta Redes

(3) Otras subcuentas creadas por el Concesionario

(ii) Cuenta DADEP, que estará integrada por la siguientes Subcuentas:

- (1) Subcuenta Recaudo Tarifas de Parqueo
- (2) Subcuenta Interventoría y Supervisión
- (3) Subcuenta MASC
- (4) Subcuenta Excedentes DADEP
- (5) Subcuenta Recaudo por Aprovechamiento Económico
- (6) Subcuenta Obras Menores
- (7) Otras subcuentas creadas por el DADEP.

(...)

(c) La transferencia de los recursos de la Cuenta DADEP y de cada una de las Subcuentas en que esta se divide solo podrá hacerse mediante instrucciones del DADEP a la Fiduciaria, sin perjuicio de lo previsto en la Sección 3.3(f) de esta Parte General. Los recursos de estas Subcuentas podrán invertirse de acuerdo con lo previsto el Decreto 1525 de 2008, según se modifique o adicione.

(d) Cuenta Proyecto

(i) La Cuenta Proyecto se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, y se fondeará inicialmente con las Giros de Equity de acuerdo con lo señalado en la Sección 3.12 de esta Parte General y con los demás aportes que el Concesionario considere necesario hacer. A esta cuenta deberán ingresar también los Recursos de Deuda obtenida de los Prestamistas y cualquier transferencia que, de acuerdo con este Contrato, deba hacerse desde la Cuenta DADEP, incluidos los traslados correspondientes a las Retribuciones por concepto de Recaudo de Tarifas de Parqueo y de Recaudo por Aprovechamiento Económico y a la Compensación Especial (...). Cualquier otro pago, compensación o reconocimiento previsto en este Contrato a favor del Concesionario, será hecho a la Cuenta Proyecto.

(ii) Los recursos disponibles en esta Cuenta Proyecto se destinarán única y exclusivamente a la atención de todos los pagos, costos y gastos a cargo del Concesionario que se deriven de la ejecución del presente Contrato - salvo que dichos pagos deban hacerse con cargo a otra de las cuentas o subcuentas de acuerdo con lo previsto en este Contrato (...)

(...)

(iv) Los recursos remanentes de esta Cuenta Proyecto, una vez cumplida la finalidad de la misma serán de libre disposición del Concesionario, siempre y cuando el Contrato se encuentre en Etapa de Operación y Mantenimiento, exceptuando los recursos de las Subcuenta Gestión Social y Ambiental y Subcuenta Redes. Los rendimientos que generen los recursos de esta Cuenta Proyecto acrecerán esta cuenta. Los rendimientos

generados por la Subcuenta Gestión Social y Ambiental y la Subcuenta Redes acrecerán cada una de dichas subcuentas.

(...)

(g) Cuenta DADEP

(i) La Cuenta DADEP se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, y se fondeará de acuerdo con lo señalado a continuación.

(ii) Subcuenta Recaudo Tarifa de Parqueo

(1) ... se fondeará con el Recaudo de Tarifas de Parqueo, independientemente de la cantidad efectivamente recaudada por el Concesionario.

(2) En la Subcuenta de Recaudo Tarifa de Parqueo también se depositarán las sumas correspondientes a cualquier sobretasa, contribución o similar que tenga destinación diferente al Proyecto, siempre que las mismas sean recaudadas por el Concesionario.

(3) El Concesionario tendrá la obligación de consignar cada tercer día el total del Recaudo Tarifa de Parqueo, así como las sumas a las que se refiere la Sección 3.17(g)(ii)(2) anterior en la Subcuenta Recaudo Tarifa de Parqueo.

(...)

(7) Desde el momento en que se transfieran las sumas correspondientes al Recaudo Tarifas de Parqueo hasta el momento en que se haga exigible el derecho a favor del Concesionario a que sean transferidos recursos a la Cuenta Proyecto (o al Patrimonio Autónomo-Deuda o directamente a los Cesionarios Especiales, de ser el caso), por haberse causado la Retribución y/o la Compensación Especial, cuando sea aplicable o por haberse configurado el derecho al traslado de los recursos de la Compensación por Riesgos, respectivamente, en los términos del presente Contrato, tales sumas deberán mantenerse disponibles en la Subcuenta Recaudo Tarifa de Parqueo y serán administradas exclusivamente bajo instrucciones del DADEP.

(...)

(9) Los rendimientos de las operaciones de tesorería que se efectúen con cargo a las recursos de esta subcuenta acrecerán la misma.

(10) Los recursos remanentes de la Subcuenta Recaudo Tarifa de Parqueo, una vez se haya obtenido el VPIP o cumplido el Plaza Inicial del Contrato, lo que primero ocurra; se haya obtenido el VPIP de acuerdo con lo que corresponda, y atendiendo lo dispuesto para el efecto en el presente Contrato, serán de libre disposición del DADEP.

(iii) Subcuenta Interventoría y Supervisión

(1) La Subcuenta Interventoría y Supervisión de la Cuenta DADEP se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, y se fondeará con los recursos de la Cuenta Proyecto en los montos y plazos dispuestos en la Parte Especial.

(...)

(4) Los recursos remanentes de esta Subcuenta, que no fueron necesarios para el pago al Interventor del Contrato, a la terminación del Contrato, podrán ser transferidos a la Subcuenta Excedentes DADEP previa instrucción expresa y escrita del DADEP.

(5) Los rendimientos de las operaciones de tesorería que se efectúen con cargo a los recursos de esta subcuenta, acrecerán la misma.

(iv) Subcuenta MASC.

(1) La Subcuenta MASC de la Cuenta DADEP se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, y se fondeará con los recursos de la Cuenta Proyecto en los montos y plazos dispuestos en la Parte Especial.

(...)

(4) Los recursos remanentes de la Subcuenta MASC, que no fueron necesarios para los pagos del Amigable Compondor, podrán ser transferidos a la Subcuenta Excedentes DADEP, previa instrucción expresa y escrita del DADEP.

(5) Los rendimientos de las operaciones de tesorería que se efectúen con cargo a los recursos de la Subcuenta MASC serán transferidos mensualmente a la Subcuenta Excedentes del DADEP.

(...)

(V) Subcuenta Excedentes DADEP

(1) La Subcuenta Excedentes DADEP de la Cuenta DADEP se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil y se fondeará con los excedentes o remanentes de otras subcuentas, según corresponda, y con los demás recursos que, de conformidad con este Contrato, deban ser trasladados a la Subcuenta Excedentes DADEP.

(2) Los recursos disponibles en la Subcuenta Excedentes DADEP se destinarán conforme lo instruya el DADEP mediante Notificación a la Fiduciaria, para compensar los riesgos que se encuentran a cargo del DADEP, en los términos dispuestos en presente Contrato.

(...)

(4) En caso de liquidación, los recursos disponibles en la Subcuenta Excedentes DADEP pertenecerán el 100% al DADEP.

(...)

(vi) Subcuenta Recaudo por Aprovechamiento Económico

(1) La Subcuenta Recaudo por Aprovechamiento Económico de la Cuenta DADEP se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, y se fondeará con el producto del Recaudo por Aprovechamiento Económico.

(2) El Concesionario tendrá la obligación de consignar mensualmente, dentro de los cinco (5) primeros Días de cada Mes, el valor del Recaudo por Aprovechamiento Económico efectivamente recaudados en el Mes anterior a la Subcuenta Recaudo por Aprovechamiento Económico. Si el día de la consignación es un Día no hábil, se hará la consignación en el Día Hábil siguiente.

(...)

(6) Los rendimientos de las operaciones de tesorería que se efectúen con cargo a los recursos de la Subcuenta Recaudo por Aprovechamiento Económico acrecerán la misma.

(...)

3.18 Términos y condiciones de obligatoria inclusión en el Contrato de Fiducia Mercantil.

(...)

(c) Comisión Fiduciaria: la Comisión Fiduciaria será acordada libremente entre el Concesionario y la Fiduciaria, pero en ningún caso esta comisión podrá descontarse ni total ni parcialmente de los montos (incluidos sus rendimientos) que se encuentren en la Cuenta DADEP, con excepción de las Subcuentas Redes y Gestión Social y Ambiental” (subrayado fuera de texto).

Además, la parte especial del contrato de concesión bajo el esquema APP N° 110-00129-44-0-2021, establece:

“4.2. Cálculo de la Retribución

(a) El cálculo de la Retribución del Mes será efectuado de acuerdo con la siguiente fórmula:

$Rh = \text{Recaudo de Tarifa de Parqueo} + \text{Recaudo por Aprovechamiento Económico} - D$
Donde,

(...)

Recaudo de Tarifa de parqueo

(...)

Tarifa de Parqueo: Recaudo de Tarifas de Parqueo correspondiente al Mes consignado en la Subcuenta Recaudo de Tarifas de Parqueo más los rendimientos existentes en dicha subcuenta. En los Meses en los que no haya Recaudo de Tarifa de Parqueo el valor será cero (0).

(...)

Recaudo por Aprovechamiento Económico

(...)

Recaudo por Aprovechamiento Económico: (...) correspondiente al Mes consignado en la Cuenta Recaudo por Aprovechamiento Económico más los rendimientos existentes en dicha Cuenta a la fecha en que se realiza el cálculo de la Retribución. En los Meses en los que no haya Recaudo por Aprovechamiento Económico, el valor será cero (0)" (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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.

(...)

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

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

(...)

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. (...). En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario)

(...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

12. (...). La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

(...)

1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de pagar (con efectivo o con otro activo financiero) al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, en lugar de ello, le ceda el derecho a obtener ingresos por la explotación de dicho activo o de otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

(...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. 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 entidad 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).

De otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“(…)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(…)

1.2. Fiducia mercantil

(…)

1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

(…)

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado” (subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS de la siguiente manera: “Representa los recursos en efectivo que controla la entidad que actúa como concedente y que, en virtud del acuerdo de concesión, se encuentran en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados, los cuales provienen, por ejemplo, de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos financieros generados; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente”.

CONCLUSIONES

1. Costos de estructuración del proyecto

1.1. Reconocimiento contable de los patrimonios autónomos

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración establece que dichos recursos corresponden a aquellos que se encuentran bajo el control de la entidad y que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. Los recursos se encuentran bajo el control de la entidad cuando esta 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.

Así las cosas, si bien la entidad pública es la beneficiaria del patrimonio autónomo y la encargada de celebrar los contratos requeridos para la evaluación y revisión del proyecto y autorizar los pagos a que hubiere lugar, no ostenta el control de los recursos entregados en administración, toda vez que el originador del proyecto es quién: i) gira los recursos al patrimonio autónomo para que este efectúe los pagos ordenados por la entidad pública por concepto de evaluación y revisión del proyecto; ii) espera obtener un beneficio económico futuro de los recursos entregados en administración a través del pago de unos costos y gastos que concluirán en la posible aceptación del proyecto y adjudicación del mismo; iii) puede exigir a la fiduciaria la restitución de los bienes que conforman el patrimonio autónomo cuando este se liquide; y iv) se beneficia de los excedentes financieros que genere el patrimonio autónomo, en atención a lo dispuesto en la Sentencia C-269 de 2021 de la Corte Constitucional.

De modo que, la entidad pública no reconocerá en su información financiera los patrimonios autónomos constituidos para el manejo de los recursos destinados a la revisión y evaluación de proyectos de que trata el artículo 19 de la Ley 1882 de 2018 modificado por el artículo 116 de la Ley 1955 de 2019.

1.2. Reconocimiento contable que debe efectuar la entidad pública si el proyecto es aprobado en la evaluación, y el originador es el mismo adjudicatario

De conformidad con la Ley 1508 de 2012, i) los originadores podrán estructurar proyectos de infraestructura pública para la prestación de servicios, por su propia cuenta y riesgo, asumiendo la totalidad de los costos de estructuración en las etapas de prefactibilidad y factibilidad; ii) la evaluación del proyecto se realizará una vez se presente en la etapa de factibilidad y en ese momento la entidad pública podrá aprobarlo o rechazarlo y; iii) en caso de que el proyecto se apruebe, el originador puede o no ser el mismo que ejecute el contrato bajo el esquema de APP.

Por otra parte, el radicado N° 1001-03-06-000-2017-00098-00(2346) del Consejo de Estado indica que la adjudicación del contrato estatal es el acto por el cual una entidad

pública acepta la propuesta presentada por un participante en un proceso de selección. Asimismo, precisa que los contratos estatales no se perfeccionan con la notificación del acto de adjudicación, sino con la suscripción, por las dos partes, del documento que contenga las respectivas cláusulas o estipulaciones. De modo que, el acto de adjudicación no da lugar, por sí mismo, al nacimiento de las obligaciones y los derechos.

Ahora bien, el principio de Devengo requiere que los hechos económicos se reconozcan cuando surjan los derechos u obligaciones, o cuando estos incidan en el resultado del periodo contable. Por lo tanto, en atención al principio de Devengo, la entidad pública no efectuará registros contables de los hechos económicos que se originen del caso consultado, toda vez que como ya se indicó, el originador de la propuesta asume la totalidad de los costos de estructuración en las etapas de prefactibilidad y factibilidad por su cuenta y riesgo, y la adjudicación del contrato no da lugar, por sí mismo, al nacimiento de obligaciones y derechos.

1.3. Reconocimiento contable que debe efectuar la entidad pública si el proyecto es aprobado en la evaluación, y el adjudicatario es diferente al originador

El párrafo 4 del artículo 5 de la Ley 1508 de 2012 indica que, si el originador no resulta seleccionado para la ejecución del contrato bajo el esquema de APP, el adjudicatario deberá pagarle el valor que la entidad pública haya determinado como costos de estructuración del proyecto durante el trámite de la respectiva iniciativa privada.

De modo que, como se señaló en la respuesta al punto 1.2 de las conclusiones de este pronunciamiento, en atención al principio de Devengo, la entidad pública no deberá efectuar registros contables de los hechos económicos que surjan del caso consultado, toda vez que la adjudicación del contrato no da lugar, por sí mismo, al nacimiento de obligaciones y derechos, esto es, no obliga a la entidad pública a desembolsar recursos por concepto de costos de estructuración del proyecto al originador.

1.4 Reconocimiento contable que debe efectuar la entidad pública si el proyecto es rechazado y está desea adquirir los estudios, efectuando un pago al originador por considerar que son útiles para los propósitos de la función pública.

El numeral 6.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que el reconocimiento es el proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

De modo que, los estudios que se adquieran no cumplen con la definición de activo, toda vez que no le otorgan a la entidad pública, entre otros, el derecho a usarlos para producir o suministrar bienes o servicios, a ceder el uso para un tercero suministre bienes o servicios y a convertirlos en efectivo a través de su disposición. Además, la entidad pública con la adquisición de los estudios no está asumiendo riesgos inherentes.

En su lugar, el valor pagado se reconocerá como un gasto para la entidad pública, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

2. Individualización del área del inmueble entregada en concesión

De conformidad con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente, quién los reclasificará, cuando los ceda al concesionario, como entregados en concesión por el valor en libros.

De modo que, las áreas de predios de uso público entregadas en concesión mediante acta N° 110-00129-44-0-2021 se reclasificarán a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, por el valor en libros. Para tal efecto, se podrá tomar como referente la proporción del área entregada en concesión respecto al área total del activo.

3. Recursos en patrimonios autónomos cuando se aprueba el proyecto y se formaliza el acuerdo de concesión

3.1 Cuentas del patrimonio autónomo donde el beneficiario es la entidad pública

3.1.1 Los recursos girados por el concesionario al patrimonio autónomo por concepto de giros equity, para interventoría, supervisión y Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos (MASC) ¿deben reconocerse por la entidad pública y en que subcuentas? ¿cuál es el tratamiento contable que debe efectuar la entidad pública con respecto a los rendimientos financieros, costos o gastos relacionados con la administración del patrimonio autónomo?

A partir de lo señalado en el contrato de concesión N° 110-00129-44-0-2021, el DADEP y el concesionario asumen derechos u obligaciones sobre las cuentas y subcuentas del patrimonio autónomo constituido por el concesionario. En este sentido, la entidad pública identificará las cuentas o subcuentas sobre las cuales posee el control de los recursos con el fin de reconocerlas en su información financiera. A manera de ejemplo, hay cuentas del patrimonio autónomo cuyos recursos se usarán para pagar obligaciones del concesionario, los rendimientos incrementan el valor de la subcuenta y cuyos excedentes serán girados a este, tal como es el caso de la cuenta proyecto, por lo tanto, la entidad pública no tiene el control de estos recursos y, por ende, no debe reconocerlos en su contabilidad. Sin embargo, hay subcuentas cuyos recursos se destinan a pagar obligaciones que surgen del proyecto, los rendimientos incrementan el valor de la subcuenta y cuyos excedentes se destinarán exclusivamente al DADEP, como es el caso de la subcuenta excedentes DADEP, por lo tanto, la entidad pública tiene el control de estos recursos y los deberá reconocer en su contabilidad.

Así las cosas, en atención al Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el Catálogo General de Cuentas, la entidad pública sólo registrará en su contabilidad los recursos bajo su control mediante un débito en la

subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989 RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS y acreditará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, la entidad pública no registrará en su información financiera los gastos de administración del patrimonio autónomo, toda vez que no configura, para dicha entidad, un decremento en el potencial de servicio o en los beneficios económicos, por cuanto es el concesionario el responsable de pagar las obligaciones por este concepto.

3.1.2 En cuanto a los recursos provenientes de la explotación de activos existentes sin que se haya hecho exigible el derecho de retribución a favor del concesionario ¿La entidad pública debe reconocer las cuentas por cobrar e ingresos generados por la explotación de sus activos, así como el incremento que se produzca con el recaudo de los recursos en las correspondientes subcuentas del patrimonio autónomo? ¿el reconocimiento puede efectuarse de forma global considerando los informes de ejecución presentados? ¿cuál es el tratamiento contable de los rendimientos financieros generados sobre estos recursos en el patrimonio autónomo, y de los costos o gastos relacionados con su administración?

En atención a la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, 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 entidad 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.

Así las cosas, los recursos que se perciban por la explotación de activos, los cuales se giran a las subcuentas de recaudo de tarifa de parqueo y recaudo por aprovechamiento económico, así como aquellos que incrementan su valor (como es el caso de los rendimientos), no serán reconocidos por la entidad pública como cuenta por cobrar e ingreso, toda vez que estos fueron cedidos al concesionario y la entidad no tiene participación sobre los ingresos por la explotación de activos.

Finalmente, como ya se indicó, la entidad pública no efectuará registros en su información financiera por concepto de gastos de administración del patrimonio autónomo, toda vez que para la entidad pública no configura un decremento en el potencial de servicio o en los beneficios económicos, por cuanto es el concesionario quien tiene la obligación de pagar los gastos que se generen por administración del patrimonio autónomo.

3.1.3 ¿Los recursos generados por la explotación de activos existentes son la fuente de pago para la cancelación del pasivo financiero?

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente indica que la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que

proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de pagos directos al concesionario, para lo cual reconocerá un pasivo financiero; o la cesión al concesionario del derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos, caso en el cual reconocerá un pasivo diferido.

En este sentido, como el DADEP cede al concesionario los derechos de recaudo de tarifa de parqueo y de recaudo por aprovechamiento económico como retribución económica del concesionario, la entidad pública reconocerá en su contabilidad un pasivo diferido.

3.2 Cuentas del patrimonio autónomo donde el manejo lo efectúa el concesionario

3.2.1 Cuando los recursos corresponden a los aportes efectuados por el concesionario en la cuenta del proyecto, y estos son destinados a los pagos, costos y gastos que se deriven de la ejecución del contrato, y no se haya hecho exigible el derecho de retribución al concesionario ¿La entidad pública debe reconocer las cuentas por pagar y activos en construcción o su mejora, así como el respectivo financiamiento del concesionario? ¿La entidad pública debe reconocer los costos de operación y mantenimiento de la infraestructura entregada por el concedente como cuentas por pagar y gastos, así como el financiamiento del concesionario, dado que estos son sufragados con aportes efectuados por el mismo?

En atención al principio de Devengo y la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, los gastos relacionados con la ejecución del contrato de concesión serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que asuma de la obligación, afectando las cuentas por pagar respectivas. De modo que, si la entidad pública no asume parte de los gastos y costos, así como del financiamiento, que surjan producto del contrato de concesión, no efectuará registros contables por estos conceptos en su información financiera.

Ahora bien, la entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a sus activos, siempre y cuando los controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, y cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. Para tal efecto, la entidad concedente medirá al costo los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a sus activos. El costo estará constituido por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. Lo anterior se efectuará con independencia del momento en el cual se haga exigible el derecho de retribución al concesionario.

Una vez el concesionario empiece a recibir la retribución procederá con la amortización del pasivo diferido.

3.4 En virtud del parágrafo 4 del artículo 5 de la Ley 1508 de 2012, si la entidad pública como concedente reconoce derechos reales sobre inmuebles como componente de la

retribución al inversionista privado, ¿contablemente el activo debe ser desincorporado de la clasificación en la que se encuentre y la diferencia que se presente por su valoración en el patrimonio autónomo, se reconocería como ingreso o gasto según corresponda por baja en activos no financieros? O ¿Cuál debería ser el tratamiento contable?

Cuando el concedente efectúe el pago al inversionista privado con inmuebles, debitará la subcuenta y cuenta respectiva del deterioro acumulado, si hay lugar, así como la del pasivo financiero o diferido registrado previamente producto de la concesión y acreditará la subcuenta y cuenta que refleje la naturaleza del activo. 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.

1.2 NORMAS**1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ****CONCEPTO No. 2023110002851 DEL 15-02-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Inversiones en asociadas Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Clasificación y reconocimiento de las participaciones patrimoniales en FINDETER y Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Departamento del Valle del Cauca
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° 20230010000872 del 06 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"... para el corte 31 de diciembre de 2022, el Departamento del Valle del Cauca reclasificó como Inversiones de Liquidez al Costo las inversiones en las entidades FINDETER y Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira, que en encontraban clasificadas como Inversiones en Asociadas Contabilizadas por el Método de Participación Patrimonial, en concordancia con lo establecido en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos actualizadas con la Resolución 211 de 2021.

Es importante anotar que al realizar el análisis de la clasificación de las entidades FINDETER y Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira se respondieron conforme a la norma las siguientes preguntas ¿No tienen valor de mercado?, ¿Se espera negociar? ¿No otorga control, influencia significativa ni control conjunto? Y las respuestas confirmaron que efectivamente las inversiones se deben clasificar como Inversiones de Liquidez al Costo.

No obstante, al considerar el efecto de la reclasificación de las inversiones en las operaciones recíprocas, preocupa que puedan generarse diferencias entre las entidades, teniendo en cuenta, que la Contaduría General de la Nación, automáticamente realiza el cálculo del método de participación patrimonial.

Así las cosas, se solicita informar ¿si el criterio que utiliza la Contaduría General de la Nación para parametrizar el sistema, de manera que realice el cálculo automático del método de participación para efecto de las operaciones recíprocas, es la naturaleza de la entidad (Mixta o Pública) u obedece a lo contemplado en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos actualizadas con la Resolución 211 de 2021?”

CONSIDERACIONES

Sobre la reclasificación de las inversiones en asociadas, 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, señala:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

1.2. Clasificación

(...)

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

1.3. Medición inicial

8. Las inversiones de administración de liquidez se medirán por su valor de mercado en la fecha de liquidación, excepto cuando la fecha de liquidación sea posterior a la fecha de contratación y la inversión de administración de liquidez se clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión se medirá por el valor de mercado de la fecha de contratación. Cualquier diferencia entre el valor de mercado y el valor de la transacción se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto para las inversiones clasificadas a valor de mercado con cambios en el patrimonio, cuya diferencia se reconocerá en el patrimonio.

9. Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el valor de la transacción.

(...)

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.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la

empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

4. La existencia de influencia significativa sobre la empresa asociada se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la junta directiva u órgano equivalente de la asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

(...)

6.4. Reclasificaciones

19. Cuando la entidad deje de tener influencia significativa sobre la empresa, evaluará si la inversión cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos. En cualquiera de los dos casos, efectuará la reclasificación por el valor en libros de la inversión.

20. Si la inversión no cumple con las condiciones para ser clasificada como inversiones en controladas o en negocios conjuntos, se reclasificará a la categoría que corresponda de inversiones de administración de liquidez, considerando la intención que la entidad tenga con la inversión y la existencia de información sobre su valor de mercado.

21. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el resultado cuando la entidad tenga la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medirse al valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

22. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio cuando la entidad no tenga

la intención exclusiva de negociar la inversión y pueda medirse al valor de mercado. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor de mercado y la diferencia entre este y el valor en libros se reconocerá en el patrimonio.

23. La inversión se reclasificará a la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo cuando no pueda medirse al valor de mercado, con independencia de la intención que tenga la entidad sobre la inversión. En este caso, la reclasificación se efectuará por el valor en libros.

24. En caso de que se ordene la liquidación de la empresa receptora de la inversión, la entidad reclasificará la inversión como una inversión en entidades en liquidación por su valor en libros.

25. Con posterioridad a la reclasificación, se atenderán los criterios de las normas que le apliquen a la inversión, de acuerdo con la nueva clasificación” (Subrayado fuera del texto).

Sobre corrección de errores, 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, señala:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

a. Clasificación y reconocimiento de las participaciones patrimoniales en FINDETER y Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira.

Las inversiones realizadas por una entidad pueden corresponder a una inversión de administración de liquidez, una inversión en asociada, un negocio conjunto o una inversión en controlada, por lo que corresponde realizar una debida evaluación para la correcta clasificación y un adecuado reconocimiento y medición.

Si, fruto de las evaluaciones realizadas por la entidad, se determina que las participaciones en FINDETER y Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira no corresponden a inversiones en asociadas, por cuanto la entidad inversora no tiene influencia significativa sobre la empresa asociada, se deberá realizar la reclasificación correspondiente.

Por lo tanto, si la entidad confirma que dejó de cumplir los criterios de reconocimiento como inversiones en asociadas y cumple con los criterios para ser clasificada como inversiones de liquidez al costo, dejará de reconocer la participación como inversión en asociada y realizará la reclasificación por el valor en libros a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO.

Posteriormente, la entidad mantendrá la inversión al costo y será objeto de estimación de deterioro.

Ahora bien, si la clasificación inicial fue efectuada de forma errada, la entidad deberá corregir el error, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, por el valor inicialmente

aportando, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. La diferencia se deberá reconocer en la subcuenta que corresponda en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

b. Reporte de información financiera a la CGN

La información financiera de las entidades contables públicas debe estar en concordancia con los lineamientos establecidos en los marcos normativos expedidos por la CGN, por lo que la entidad deberá garantizar el cumplimiento de las normas vigentes respectivas.

Adicionalmente, en los reportes de información efectuadas por la Gobernación a la CGN se remitirá la información correspondiente que soporte los ajustes y reclasificaciones efectuadas durante el periodo. De esta manera, se informarán los cambios en la medición sobre las participaciones patrimoniales sobre las que se consulta.

De cualquier modo, se aclara que el ajuste o reclasificación sugerida en el literal anterior no tiene reciprocidad entre FINDETER y el Centro de Diagnóstico Automotor de Palmira con el Departamento del Valle del Cauca.

CONCEPTO No. 20231100010151 DEL 27-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos del Convenio suscrito entre el Departamento de Risaralda y la UNGRD-FNGRD. Tratamiento contable de la capitalización de utilidades de instrumentos de patrimonio clasificados como inversión de administración de liquidez al costo.

Doctora
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
Profesional Universitario 219-10
Contraloría General de Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014152 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 consulta se señala:

“A fin de obtener claridad respecto al tratamiento contable de los recursos transferidos a Fiducias - Fondo de Inversión Colectiva y de la capitalización de utilidades del ejercicio por inversiones de administración de liquidez al costo, me permito exponer los siguientes casos, en aras de coadyuvar a mejorar la información financiera que reflejan las entidades de gobierno en sus estados financieros:

1.- Caso 1

En 2021 el Departamento de Risaralda y el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres — FNGRD representado legalmente por FIDUPREVISORA S.A., celebraron convenio con el fin de desarrollar la construcción de un puente sobre el Rio Otún, en la vía Pereira — Marsella (COD VIA 010) Sector Curtimbres KM 2.6.

De acuerdo al articulado de la Resolución No. 085 de 2021 del Fondo Nacional De Gestión del Riesgo de Desastres — FNGRD y para efectos contables se identificaron las siguientes condiciones:

El control y la administración de los recursos es exclusiva del Departamento de Risaralda.

La Gobernación de Risaralda realizó un aporte en especie equivalente a \$138.990.000,00 depositados en el Fondo de Inversión Colectiva, destinados a los estudios y diseños, para la construcción de la obra objeto de convenio.

Los recursos fueron entregados a una sociedad fiduciaria (Fondo de Inversión Colectiva de Alta Liquidez) para el manejo tanto de derechos recaudados como el pago de obligaciones derivadas de la construcción de la obra señalada en la Resolución No. 085 de 2021 del Fondo Nacional De Gestión Del Riesgo De Desastres — FNGRD.

La Gobernación de Risaralda ordena el gasto de los recursos transferidos, delimitándose su destino a los gastos propuestos y aprobados por la FNGRD/UNGRD.

La Gobernación de Risaralda, como responsable de administrar y ejecutar los recursos debe rendir los informes mensuales de las actividades realizadas y legalizadas, con los recursos transferidos.

En caso de no ejecutarse los recursos o se ejecuten parcialmente, los valores no ejecutados deben ser reintegrados al Fondo Nacional a la cuenta bancaria indicada por Fiduprevisora S.A.

De acuerdo a lo expresado en los párrafos anteriores y los análisis realizados por el auditor comisionado teniendo en cuenta lo dispuesto en la Resolución No. 090 de mayo 08 de 2020 de la Contaduría General de la Nación, la Gobernación debió registrar los recursos transferidos al Fondo de Inversión Colectiva como una Fiducia de Administración y pagos según el numeral 1 Recursos Entregados en Administración a sociedades fiduciarias, 1.1. Encargos Fiduciarios o Fiducia Pública, 1.1.2. Fiducia de administración y pagos.

No obstante, en la evaluación realizada a la información financiera del Departamento, se observó el registro contable de dichos recursos en la cuenta 122490, es decir como una inversión de administración de liquidez al costo de acuerdo a lo dispuesto en los numerales: 1. Recursos Entregados en Administración a sociedades fiduciarias, 1.1. Encargos Fiduciarios o Fiducia Pública, 1.1.1. Fiduciarias de inversión, 1.1.1.2 Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva.

Consulta: Considerando que las inversiones de administración de liquidez al costo no son susceptibles de actualizaciones y que los libros auxiliares del caso consultado evidenciaron movimientos de rendimientos financieros y pagos de obligaciones por obras realizadas que afectaron el saldo inicial de la inversión, me permito solicitar concepto técnico respecto al registro contable que debió darse a los recursos por la celebración del convenio entre el Departamento de Risaralda y el Fondo Nacional De Gestión Del Riesgo De Desastres — FNGRD, para lo cual se adjunta el Documento de Resolución No. No. 085 de 2021 puesto a disposición de este Organismo de Control para su respectivo análisis, así como el respectivo tratamiento contable del aporte de la

Gobernación; rendimientos financieros de la fiducia y pagos de obligaciones por la ejecución de la obra-

2. Caso 2: Instrumentos de patrimonio clasificados como una inversión de administración de liquidez al costo:

Consulta: en una medición posterior, cual es el procedimiento para el registro contable en la entidad inversora (Entidad de Gobierno) por la capitalización de utilidades del ejercicio para lo cual la empresa receptora entrega el correspondiente título de las acciones expedidas y su respectivo valor nominal”

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 085 del 10 de febrero de 2021, emitida por el Director General de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, en su calidad de ordenador del gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, estipula:

“Artículo 1. Transferir al Fondo de Inversión Colectiva Abierto de Alta Liquidez de Fiduprevisora S.A. número 001001029503 recursos (...) para que sean administrados por el Departamento de Risaralda (...) para la ejecución de la obra de emergencia que permita la re-construcción del puente vehicular curtimbres sobre el Río Otún a la altura en la vía Pereira-Marsella, Municipio de Pereira, Departamento de Risaralda (...)

Artículo 3. Que conforme al artículo 2.3.1.6.3.2 del Decreto 1286 del 25 de Julio de 2018, la responsabilidad de administrar y ordenar el gasto en debida forma de los recursos transferidos recae en el jefe o representante legal del Departamento de Risaralda, como entidad receptora, delimitándose su destino a los gastos propuestos y aprobados por la FNGRD/UNGRD.

(...)

Artículo 4. LA GOBERNACION DE RISALRALDA, a través del supervisor delegado, debe rendir los informes mensuales de las actividades realizadas y legalizadas, con los recursos transferidos y a que se refiere el artículo primero de la presente resolución, para realizar para la ejecución de la obra de emergencia que permita la re-construcción del puente vehicular curtimbres sobre el Río Otún a la altura de la vía Pereira-Marsella, Municipio de Pereira, Departamento de Risaralda (...)

(...)

Artículo 6. (...) por último conforme al artículo 2.3.1.6.3.24 del Decreto 1289 del 25 de Julio del 2018, cuando no se ejecuten o se ejecuten parcialmente los recursos asignados y sin perjuicio de las acciones legales que haya lugar, los valores no ejecutados deben ser reintegrados al Fondo Nacional a la cuenta bancaria indicada por Fiduprevisora S.A, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la solicitud de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Convenio No. 9677-PPAL001-1271-2020 celebrado entre el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres quien actúa a través de Fiduprevisora S.A., en calidad de vocera y administradora y el Departamento de Risaralda, señala como parte de sus cláusulas:

“PRIMERA. - OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y JURÍDICOS PARA LA EJECUCIÓN DE LA OBRA DE EMERGENCIA QUE PERMITA LA RE-CONSTRUCCIÓN DEL PUENTE VEHICULAR CURTIMBRES SOBRE EL RÍO OTÚN A LA ALTURA DE LA VÍA PEREIRA-MARSELLA, MUNICIPIO DE PEREIRA, DEPARTAMENTO DE RISARALDA, DE ACUERDO A LA CALAMIDAD PÚBLICA DECLARADA MEDIANTE DECRETO No. 745 DEL 18 DE JUNIO DE 2019, MODIFICADO POR EL DECRETO No. 0935 DEL 08 DE AGOSTO DE 2019, PRORROGADO MEDIANTE DECRETO No. 1378 DE DICIEMBRE 17 DE 2019 Y CON RETORNO A LA NORMALIDAD MEDIANTE DECRETO No. 0619 DEL 17 DE JUNIO DE 2020.

(...)

TERCERA. — COMPROMISOS DEL DEPARTAMENTO. En virtud del presente convenio, el Departamento de Risaralda se compromete a:

(...)

6. Presentar oportunamente la documentación requerida para realizar la apertura de un Fondo de inversión Colectiva a nombre del DEPARTAMENTO DE RISARALDA, en el cual se depositarán y administrarán los recursos destinados para las obras objeto del convenio.

7. Reintegrar los rendimientos financieros que este fondo de inversión genere, mensualmente al Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres — FNGRD.

8. Reintegrar al Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres - FNGRD, los recursos no ejecutados del aporte del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres FNGRD, posterior a la liquidación de la contratación derivada, y contra el cierre financiero del convenio.

(...)

10. Realizar la contratación derivada del presente convenio según lo estipulado en los diseños aprobados por el DEPARTAMENTO DE RISARALDA.

(...)

15. Ordenar los desembolsos a favor del contratista de obra de acuerdo a los pagos pactados en el contrato de obra derivado del convenio, previa presentación de informes de ejecución mensual avalados por la interventoría, presentando para ello la documentación establecida para tal fin (...)

24. Elaborar y presentar los informes y demás documentación requerida por la UNGRD acorde con los procedimientos y formatos establecidos por la UNGRD para tal fin.

(...)

30. Una vez recibidas las obras, el DEPARTAMENTO DE RISARALDA se compromete al cuidado y a realizar el mantenimiento de las mismas.

(...)

CUARTA. - COMPROMISOS DEL FONDO NACIONAL DE GESTIÓN DE RIESGOS DE DESASTRES — FNGRD A TRAVÉS DE FIDUPREVISORA SA COMO REPRESENTANTE LEGAL DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO:

(...)

2. Aportar recursos (...) previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución de Convenio, que corresponden al valor a ejecutar de la obra e interventoría objeto del convenio y previa instrucción de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres — UNGRD, en su calidad de ordenador del Gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres — FNGRD.

3. Realizar la apertura de un Fondo de Inversión Colectiva - FIC a nombre del DEPARTAMENTO DE RISARALDA, en el cual se depositarán y administrarán los recursos destinados para la obra objeto del convenio, previa instrucción de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres — UNGRD, en su calidad de ordenador del Gasto del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres — FNGRD.

(...)

SEXTA. — PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución del presente convenio será catorce (14) meses, contados a partir de la suscripción del Acta de Inicio previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución.

(...)

NOVENA. — APORTES DE LAS PARTES: Los aportes de las partes para la ejecución del convenio se realizarán de la siguiente manera:

1. APORTES DEL FONDO NACIONAL DE GESTIÓN DEL RIESGO DE DESASTRES REPRESENTADO POR FIDUPREVISORA S.A. EN CALIDAD DE VOCERA Y ADMINISTRADORA DEL REFERIDO PATRIMONIO/UNIDAD NACIONAL PARA LA GESTIÓN DEL RIESGO DE DESASTRES:

El Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres FNGRD/ Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres UNGRD efectuará un aporte económico (...) la cual tendrán la finalidad de adelantar la contratación de la obra y la interventoría requerida para la EJECUCIÓN DE LA OBRA DE EMERGENCIA QUE PERMITA LA RE-CONSTRUCCIÓN DEL PUENTE VEHICULAR CURTUMBRES SOBRE EL RÍO OTÚN A LA ALTURA DE LA VÍA PEREIRA-MARSELLA, MUNICIPIO DE PEREIRA, DEPARTAMENTO DE RISARALDA (...)

2. APORTES DEL DEPARTAMENTO DE RISARALDA:

El DEPARTAMENTO de Risaralda, realizará un aporte en especies (...) el cual corresponde a la consultoría de los estudios y diseños, para la contratación de la obra requerida para LA EJECUCIÓN DE LA OBRA DE EMERGENCIA QUE PERMITA LA RE-CONSTRUCCIÓN DEL PUENTE VEHICULAR CURTUMBRES (...)

DÉCIMA PRIMERA. — ENTIDAD EJECUTORA DE LOS RECURSOS: El DEPARTAMENTO DE RISARALDA será el ejecutor de los recursos correspondientes a la ejecución de la obra de emergencia que permita la recuperación del tránsito seguro sobre el Río Otún

mediante re-construcción del puente vehicular Curtimbres sobre el Río Otún a la altura de la vía Pereira — Marsella (Cód. vía 010) sector curtimbres km 2.6, Departamento de Risaralda.

(...)

DÉCIMA SEGUNDA. — SALDOS Y DEVOLUCIONES: Los recursos no ejecutados del convenio que resulten a favor del mismo se deben reintegrar al Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres - FNGRD, previa liquidación de la contratación derivada y cierre financiero del cargo de comisiones fiduciarias, es decir, en un plazo no mayor a los seis (6) meses siguientes de la terminación del plazo de ejecución del convenio; este reintegro deberá efectuarse con antelación a la formalización del acta de terminación del presente convenio.

PARÁGRAFO PRIMERO: Los rendimientos financieros que este fondo genere, deberán reintegrarse mensualmente al Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres - FNGRD, en proporción a los aportes hechos el mismo para la ejecución de la obra objeto del presente convenio.

PARÁGRAFO SEGUNDO. - REINTEGRO DE RECURSOS: En tal caso que no se llegare a ejecutar la totalidad de los recursos en razón del presente convenio, el excedente deberá reintegrarse al Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres - FNGRD al vencimiento del plazo estipulado, según acta de liquidación” (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:

“44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificada por la Resolución No. 218 de 2020, señala:

“1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

13. 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 recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos 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 recursos, no los reconocerá como activo.

14. 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.

15. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

1.3.2. Medición

21. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido (...)

24. 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” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de inversiones de administración de liquidez y la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

1.3. Medición inicial

8. Las inversiones de administración de liquidez se medirán por su valor de mercado en la fecha de liquidación, excepto cuando la fecha de liquidación sea posterior a la fecha de contratación y la inversión de administración de liquidez se clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión se medirá por el valor de mercado de la fecha de contratación. (...)

9. Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el valor de la transacción.

(...)

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.

(...)

53. Los dividendos y participaciones se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, como una cuenta por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo.

1.5. Reclasificaciones

54. La entidad reclasificará las inversiones de administración de liquidez cuando exista un cambio en la intención o cuando existan cambios en la disponibilidad del valor de mercado para la medición de las inversiones. En todo caso, las reclasificaciones tendrán efectos prospectivos desde la fecha de reclasificación, por tanto, no se re expresarán los valores previamente reconocidos, incluyendo las pérdidas o ganancias reconocidas por variaciones del valor del mercado o por deterioro de valor.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

"Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

(...)

1.1.1. Fiducia de inversión

La fiducia de inversión se puede constituir con destinación específica o a través de fondos de inversión colectiva.

1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica

La fiducia de inversión con destinación específica tiene como propósito la inversión o colocación de sumas de dinero con la finalidad de generar rentabilidad, de acuerdo con las instrucciones impartidas por la entidad que controla los recursos.

(...)

1.1.1.2. Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva

El fondo de inversión colectiva es un mecanismo de captación de efectivo, integrado por el aporte de un número plural de personas determinables una vez el fondo de inversión colectiva entre en operación. Los recursos son gestionados con el propósito de obtener resultados económicos colectivos y la entidad participa de ellos en proporción a sus aportes.

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes.

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 de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR (...) cuando se originen en el recaudo de derechos a través del encargo fiduciario (...)

Los recursos entregados en encargo fiduciario de administración y pagos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta dichos recursos.

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 (...)

1.1.2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos en efectivo entregados a la sociedad fiduciaria se registrarán debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS (...)

1.1.4. Comisiones

Las comisiones a favor de la sociedad fiduciaria se registrarán debitando la subcuenta 580237- Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053- Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará (...) la subcuenta de encargo fiduciario que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de

administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y atendiendo al principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual, se procede a dar respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Recursos del Convenio suscrito entre el Departamento de Risaralda y el Fondo Nacional De Gestión Del Riesgo De Desastres – FNGRD

De acuerdo con lo estipulado en la Resolución No. 085 del 10 de febrero de 2021, emitida por el Director General de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, en su calidad de ordenador del gasto del FNGRD y lo pactado en el Convenio No. 9677-PPAL001-1271-2020 celebrado entre el FNGRD y el Departamento de Risaralda, los recursos recibidos por el Departamento corresponden a ingresos por transferencias, los cuales se encuentran condicionados por cuanto se estipula un plazo para la ejecución de la obra, se efectúa seguimiento a la ejecución de los recursos, se deben reintegrar de manera mensual los rendimientos, si los hay, y se deben reintegrar al final del convenio los recursos no ejecutados.

Dado que los recursos son transferidos para que el Departamento lleve a cabo la reconstrucción de un puente en su territorio bajo su cuenta y riesgo, el tratamiento contable que corresponde darle a la fiducia creada para la administración de los recursos es el señalado en el numeral 1.1.2. Fiducia de administración y pagos del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El Departamento no puede reconocer contablemente la fiducia creada para la administración de los recursos bajo las opciones dadas en el numeral 1.1.1. Fiducia de inversión del Procedimiento, por cuanto la finalidad de los recursos entregados no es la de generar rentabilidad o resultados económicos colectivos, sino la ejecución de un objetivo específico, representado en una obra de reconstrucción. Adicionalmente, de acuerdo con lo señalado en la Norma de inversiones de administración de liquidez, se reconocerán como parte de estas los recursos financieros que se tengan 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, lo cual difiere del propósito de la fiducia creada.

Por lo tanto, el reconocimiento contable de los recursos es el siguiente:

- Reconocimiento del derecho de la transferencia

Con la expedición de la Resolución No. 085 de 2021, en la cual el Director General de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, en su calidad de ordenador del gasto del FNGRD, se obliga a efectuar la transferencia de los recursos a la fiducia

creada para la administración de los recursos del convenio, el Departamento registrará un débito en la subcuenta 133713-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

- Giro de los recursos a la fiducia

Cuando se notifique al Departamento que ha sido efectivo el giro de los recursos a la fiducia para su administración, el Departamento registrará el hecho debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 133713-Otras transferencias de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- Ejecución de los recursos

Con base en la información correspondiente a la ejecución de las actividades previstas del contrato para obtener la infraestructura objeto del mismo, el Departamento debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios.

Adicionalmente, el Departamento deberá disminuir el valor de los recursos reconocidos como transferencia condicionada debitando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Pago a terceros o contratistas

Con el giro de los recursos por parte de la fiducia a los terceros o contratistas, el Departamento debitará el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, mencionado anteriormente, y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Reembolso de recursos no ejecutados

Si al finalizar la obra existen recursos que no fueron ejecutados en el desarrollo de las actividades, de acuerdo con lo estipulado en la Resolución No. 085 de 2021 y el Convenio No. 9677-PPAL001-1271-2020, estos deben ser devueltos, para lo cual el Departamento registrará este hecho debitando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando la fiducia haga efectivo el reembolso de los recursos, el Departamento registrará un débito en la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario -

Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Rendimientos financieros

De conformidad con el Convenio No. 9677-PPAL001-1271-2020, los rendimientos que se generen en la fiducia deben ser reintegrados de manera mensual, para ello, a partir de la información que sea entregada por la fiducia el Departamento reconocerá los rendimientos debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los rendimientos desde la fiducia, el Departamento debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes que celebran el convenio por cuanto tratándose de dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

- Aportes del Departamento

De acuerdo con lo señalado en el convenio, el Departamento realiza aportes en especie correspondientes a consultorías de los estudios y diseños de la obra a realizar, y dado que estos no son recursos monetarios, le corresponde al Departamento reconocerlos como parte de los gastos del periodo en el cual ocurrieron.

Finalmente, si el Departamento no ha efectuado el reconocimiento de los hechos económicos de acuerdo con los registros 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, o de las respectivas cuentas afectadas.

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.

2. Capitalización de utilidades de instrumentos de patrimonio clasificados como inversión de administración de liquidez al costo

De acuerdo con lo estipulado en la Norma de inversiones de administración de liquidez, la medición posterior de los instrumentos de patrimonio que se clasifiquen en la categoría del costo será al costo menos el deterioro del valor que puedan tener, por lo que su valor no se verá afectado por dividendos o participaciones que sean decretados a favor de los tenedores de los instrumentos.

La capitalización de utilidades se refleja a través de la emisión de nuevos instrumentos de patrimonio que son entregados por la entidad receptora a cada uno de los inversionistas de acuerdo con su porcentaje de participación, por lo que, esta emisión no se puede catalogar como un dividendo o participación a favor de los tenedores de los instrumentos, sino por el contrario se debe considerar como una adquisición de nuevos instrumentos.

Por lo anterior, los instrumentos recibidos por la capitalización de utilidades deberán surtir el proceso de reconocimiento tal como lo realizó previamente la entidad con los demás instrumentos poseídos, es decir, la entidad deberá evaluar sus características y condiciones a fin de definir la intención que tiene sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad de su valor de mercado y, si es el caso, ser clasificadas en la categoría de costo o si corresponde una reclasificación de la totalidad de los instrumentos por un cambio en la intención o en la disponibilidad del valor de mercado, para lo cual atenderá lo señalado en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

La entidad también evaluará si a partir de los nuevos instrumentos recibidos no cambian las condiciones de control o influencia que posee sobre la entidad receptora, de forma tal que se pueda presentar control, influencia significativa o control conjunto. Dado el caso de que se presente una de estas figuras, la entidad deberá efectuar la reclasificación correspondiente.

CONCEPTO No. 20231100019901 DEL 17-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos generados por los Certificados de Depósito a Término fijo (CDT).

Doctora
FANNY YOLANDA HERRERA
Contratista
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100026382 del 1º 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 solicita el tratamiento contable de los rendimientos generados por los certificados de depósito a término fijo.

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:

"1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ**1.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

(...)

5. La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones en instrumentos de deuda que la entidad tiene con la intención y capacidad de conservar hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento por pagos, en fechas especificadas, del principal e intereses. También se clasificarán en esta categoría los instrumentos de deuda que no tengan valor de mercado y que a) se esperen negociar o b) no se mantengan con la intención exclusiva de negociar ni de conservar hasta su vencimiento.

(...)

1.3. Medición inicial

(...)

9. Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el valor de la transacción.

(...)

1.4. Medición posterior

(...)

1.4.2. Inversiones clasificadas en la categoría de costo amortizado

(...)

17. El rendimiento efectivo de las inversiones al costo amortizado se calculará multiplicando el valor bruto de la inversión por la tasa de interés efectiva.

(...)

20. El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso en el resultado del periodo.

21. El pago de los rendimientos y del capital reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

35. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

(...)

38. Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, serán equivalentes al efectivo: a) las inversiones que tengan vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento, que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad; y d) los recursos en efectivo entregados en administración” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

De otra parte, las inversiones de administración de liquidez son 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, serán equivalentes al efectivo los CDT que tengan un vencimiento de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Por su parte, los CDT con un vencimiento mayor a tres meses desde la fecha de adquisición, configurarán una inversión de administración de liquidez clasificada en la categoría de costo amortizado, siempre que cumplan con los requisitos contenidos en el numeral 5 de la Norma de inversiones de administración de liquidez.

Así las cosas, la entidad registrará los rendimientos generados por los CDT de la siguiente manera:

- Si los CDT cumplen con los criterios para ser reconocidos como equivalentes al efectivo, los rendimientos se registrarán debitando la subcuenta 113390-Otros equivalentes al efectivo de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditando la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS.
- Si los CDT cumplen con los criterios para ser reconocidos como inversiones de administración de liquidez clasificados en la categoría de costo amortizado, los rendimientos se registrarán debitando la subcuenta 122302-Certificados de depósito a término (CDT) de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y acreditando la 480211-Rendimiento efectivo de inversiones de administración de liquidez a costo amortizado de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20231100029651 DEL 11-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones en administración de liquidez Inversiones en controladas Inversiones en asociadas Acuerdos conjuntos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de inversiones en acciones y medición posterior con intenciones de venta.

Doctor
CARLOS EDUARDO GARCÍA DÍAZ
Abogado
Neiva, Ibagué

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039582 del 30 de agosto de 2023, recibida mediante traslado que hizo la Auditoría General de República de las preguntas 1 y 4, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. ¿Cómo debe una entidad pública del orden territorial registrar en su patrimonio la inversión en acciones de una sociedad anónima de economía mixta, debe diferenciar el valor nominal y el valor intrínseco?

(...)

4. ¿Cuál es la metodología que debe utilizar la entidad pública territorial para determinar si existe riesgo de daño patrimonial cuando inicia un proceso de enajenación de acciones emitidas por una sociedad anónima, debe traer a valor presente la inversión inicial o debe utilizar las metodologías de valoración de empresas comúnmente utilizadas?"

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”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

4. La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se tienen exclusivamente para negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

(...)

6. La categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado, no se

mantienen con la intención exclusiva de negociar y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. También se clasificarán en esta categoría las inversiones en títulos de deuda que tienen valor de mercado y que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento.

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. También se incluyen en la categoría del costo los aportes efectuados en organismos internacionales con el propósito de obtener servicios de apoyo, los cuales se esperan que tengan un valor recuperable en el futuro.

1.3. Medición inicial

8. Las inversiones de administración de liquidez se medirán por su valor de mercado en la fecha de liquidación, excepto cuando la fecha de liquidación sea posterior a la fecha de contratación y la inversión de administración de liquidez se clasifique en la categoría de costo amortizado, caso en el cual la inversión se medirá por el valor de mercado de la fecha de contratación. Cualquier diferencia entre el valor de mercado y el valor de la transacción se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, excepto para las inversiones clasificadas a valor de mercado con cambios en el patrimonio, cuya diferencia se reconocerá en el patrimonio.

9. Si la inversión no tiene valor de mercado, se medirá por el valor de la transacción.

10. El tratamiento contable de los costos de transacción dependerá de la intención que tenga la entidad en relación con la inversión. Los costos de transacción de las inversiones que se tienen con la intención de negociar, con independencia de su clasificación en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado o costo, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Los costos de transacción relacionados con las demás inversiones se tratarán como un mayor valor de la inversión. Para este último caso, los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento de la inversión se reconocerán como un activo diferido. Cuando la inversión se reconozca, la entidad incluirá en el valor de la inversión los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

(...)

1.4. Medición posterior

12. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas.

1.4.1. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado

13. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado aumentarán o disminuirán el valor de la inversión afectando el resultado del periodo.

(...)

15. Las inversiones de administración de liquidez clasificadas en esta categoría no serán objeto de estimaciones de deterioro.

(...)

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio

33. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio se medirán al valor de mercado. Las variaciones del valor de mercado de estas inversiones afectarán el patrimonio. Si el valor de mercado es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia aumentará el valor de la inversión y del patrimonio. Si el valor de mercado es menor que el valor registrado de la inversión, la diferencia disminuirá el valor de la inversión y del patrimonio.

34. Los dividendos de los instrumentos de patrimonio se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, aumentando el valor de la inversión y reconociendo un ingreso en el resultado del periodo. Los dividendos pagados reducirán el valor de la inversión, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

(...)

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

50. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

51. El deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

52. El deterioro podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.

53. Los dividendos y participaciones se reconocerán en el momento que sean decretados, conforme a la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, como una cuenta por cobrar y como un ingreso en el resultado del periodo.

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

(...)

5.2. Medición inicial

7. La entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el costo. Este valor se comparará con la participación de la entidad controladora en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa controlada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía, la cual hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa controlada, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

(...)

5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.

(...)

6.2. Medición inicial

6. La entidad medirá las inversiones en asociadas por el costo. Este valor se comparará con la participación de la entidad en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa asociada. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos de la empresa asociada, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

(...)

6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en asociadas por el método de participación patrimonial.

8. Este método implica que la inversión se incrementa o disminuye para reconocer la participación que le corresponde a la entidad en los resultados del periodo de la empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

(...)

7. ACUERDOS CONJUNTOS

(...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

6. Se reconocerá como un negocio conjunto el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa societaria que se encuentra bajo el principio de negocio en marcha, tienen derecho a los activos netos de esta. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto.

7. El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio; y lleva su propia contabilidad. Cada participante en un negocio conjunto tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.

8. La entidad que actúa como participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en este como una inversión.

7.2.2. Medición inicial

9. La entidad medirá la inversión en un negocio conjunto al costo. Este valor se comparará con la participación de la entidad en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos del negocio conjunto. En la medida que el costo sea superior, la diferencia corresponderá a una plusvalía que hará parte del valor de la inversión y no será objeto de amortización. Si, por el contrario, el costo de la inversión es inferior a su participación en el valor de mercado o costo de reposición de los activos y pasivos del negocio conjunto, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

7.2.3. Medición posterior

10. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en negocios conjuntos por el método de participación patrimonial” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a las preguntas objeto de su consulta y con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

Si los instrumentos de patrimonio no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, la entidad territorial reconocerá, clasificará y medirá la inversión en acciones en una sociedad anónima de economía mixta utilizando la Norma de inversiones de administración de liquidez, por su valor de mercado incluyendo sus costos de transacción o, en ausencia de este, por el valor de la transacción.

Ahora bien, si la inversión en acciones se realiza en una empresa societaria y le otorga control, influencia significativa o control conjunto, la entidad de gobierno reconocerá y medirá la inversión utilizando el método de participación patrimonial establecido en las normas de Inversiones en controladas, Inversiones en asociadas o Acuerdos conjuntos en lo relativo a los negocios conjuntos, dependiendo de si la inversión le otorga a la entidad control, influencia significativa o control conjunto.

Pregunta 4:

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es competente para 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 cual, en atención a que estas preguntas refieren a un asunto de carácter de responsabilidad fiscal y administrativa, y no de carácter contable, esta entidad no es competente para pronunciarse al respecto.

CONCEPTO No. 20231100044691 DEL 22-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez Inversiones en asociadas Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Clasificación contable de inversiones en Empresas Públicas del Quindío S.A E.S.P.

Doctora
MARÍA YANETH SALCEDO SOLANO
Secretaria de Hacienda
Municipio de Montenegro
Montenegro, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053232 del 20 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La petición se soporta en conclusiones a las que se llegaron en mesa de trabajo realizada el pasado 13 de Octubre de 2023 entre los municipios que tiene inversión en la empresa en mención y la Contaduría General de la Nación, ya que en operaciones reciprocas se presenta una gran diferencia debido a que el Municipio tiene registrada dicha inversión al costo, pues a pesar de tener una participación del 27% no se tiene control ni influencia significativa en dicha entidad, aspecto evaluado al momento de generar saldos iniciales en la vigencia 2018. Pero en la mesa de trabajo los asesores de la Contaduría General de la Nación nos indican que solo el Municipio de Montenegro debe reclasificar la inversión y ajustar para que no queden saldos diferentes en operaciones reciprocas, motivo por el cual procedemos a comunicarnos telefónicamente con la asesora Mónica María Carmona Henao y posteriormente se envía correo electrónico solicitando que nos soportara tal solicitud y tener como justificar dicha reclasificación ante los diferentes entes de control que nos auditan, a lo cual nos contesta que ‘Para nosotros es muy importante tener muy en claro la participación que tiene la entidad con respecto a las empresas públicas del Quindío S.A. y también el control que ejerce el municipio de Montenegro sobre la misma, por eso para la emisión de conceptos sobre este tema se debe de enviar un correo directamente a gestiondocumental@contaduria.gov.co puesto que aún no hay normatividad aplicable para el caso en específico.’

Según lo expuesto anteriormente, solicitamos concepto respecto a la reclasificación sugerida por los asesores de la Contaduría General de la Nación respecto de la Inversión que se tiene en Empresas Públicas del Quindío EPQ, donde se tiene 627.951 acciones con un valor nominal de \$10.000 y con una participación del 27%, pero no se tiene control ni influencia significativa”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales

que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. Por su parte, se presumirá que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

(...)

5. Podrá demostrarse la inexistencia de influencia significativa cuando existan restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de inversiones en asociadas define que estas son los activos que representan las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa, dicha influencia se genera cuando la entidad de gobierno posee, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada.

En este sentido, debido a que el Municipio de Montenegro poseía información suficiente para determinar que la inversión realizada en Empresas Públicas del Quindío S.A E.S.P cumplía la condición de ostentar una participación superior al 20% requerida para ser clasificada como inversión en asociadas, y en tanto la Norma de inversiones de administración de liquidez establece que no serán objeto de reconocimiento en esta categoría las inversiones que otorgan influencia significativa, la entidad ha cometido un error contable. Por lo tanto, la inversión de ser clasificada como una inversión en asociadas.

Consecuentemente, el Municipio de Montenegro deberá realiza la corrección del error, al no realizar la adecuada clasificación del activo según su naturaleza, no como una baja en cuentas, sino que aplicará lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Si el error es del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Si el error corresponde a periodos anteriores se corregirán en las subcuentas que correspondan del activo y en la subcuenta que corresponda de los resultados de ejercicios anteriores en el patrimonio de la entidad.

No obstante, sí el Municipio de Montenegro puede demostrar la inexistencia de influencia significativa debido a restricciones al ejercicio del poder de voto originadas en normas legales o en acuerdos contractuales que impliquen que la empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador, podrá mantener la inversión clasificada como una inversión de administración de liquidez en la categoría del costo.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231120016641 del 25-07-2023

1.2.2 CUENTAS POR COBRAR**CONCEPTO No. 20231100000221 DEL 05-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de intereses de mora Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar Depuración contable de cuentas por cobrar

Doctor
GERMÁN ELÍAS ROMERO CRUZ
Coordinador GIT de Financiera
Agencia de Renovación del Territorio
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° 20220010054722 del 01 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la Agencia de Renovación del Territorio, se tienen reconocidos derechos adquiridos por valor de \$181.645.776, en desarrollo de sus actividades, en cuentas por cobrar (1.3.11.02.004, sanciones contractuales), el derecho se soporta en mandamientos de pago, emitidos por la Oficina Jurídica de la entidad, el mencionado valor lleva registrado más de un año en los EE. FF de la entidad.

Como consecuencia de este reconocimiento en la medición posterior la entidad a reindexado los derechos adquiridos y reconocidos intereses en cuentas por cobrar (1.3.38.03.001 intereses de sentencias) por valor de \$119.599.810,32 a 30 de septiembre de 2022. En el desarrollo de actividades de preparación de cierre de la vigencia 2022, la entidad adelantó mesa de trabajo, en la que participaron la Oficina Jurídica y el GIT de Financiera y por parte de la primera se informó que se cuenta con evidencia objetiva del incumplimiento de pagos, por parte de los deudores, de los derechos adquiridos más intereses.

Con los antecedentes antes descritos, solicitamos su concepto para el tratamiento contable que debe dar la entidad a la reindexación de los derechos adquiridos, es decir:

Cuando actualicemos intereses por incumplimiento de los pagos la entidad debe afectar el resultado del período o reconocerlos como activos contingentes

Adicionalmente, solicitamos su concepto en cuanto que en la medición posterior de estas cuentas por cobrar se deba:

1. Considerar medir el deterioro solo de los derechos adquiridos, los \$181.645.776 registrados en cuentas por cobrar(1.3.11.02.004, sanciones contractuales) o
2. Considerar medir el deterioro de los derechos adquiridos, los \$181.645.776 registrados en cuentas por cobrar (1.3.11.02.004, sanciones contractuales) más los \$\$119.599.810,32 registrados en cuentas por cobrar (1.3.38.03.001 intereses de sentencias)
3. Por último, si nosotros hemos deteriorado el 100% de las cuentas por cobrar y su valor en libros es de cero, como se debe proceder contablemente”.

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 misma Ley 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 artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera 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, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibiría. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del activo contingente será el valor presente de los valores que la entidad espera recibir utilizando como factor de descuento 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 activo contingente. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para recibir los recursos se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de registro del activo contingente” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, respecto a depuración contable permanente y sostenible:

“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).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y dado que el principio de Devengo establece que la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable, lo cual conlleva a que en la contabilidad se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En 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. 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.

Con base en lo anterior y en los antecedentes descritos, si la entidad ostenta un derecho del cual espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento reconocerá este hecho cuando surja el derecho a percibir dichas sumas de dinero, para lo cual debitará la subcuenta 131102-Multas y sanciones, por el valor del derecho; la subcuenta 131103-Intereses, por el valor de los intereses corrientes liquidados, y la subcuenta 138435-Otros intereses de mora, por el valor de los intereses de mora liquidados, y acreditará la subcuenta 411002-Multas y sanciones, la subcuenta 411003-Intereses y la subcuenta 480233-Otros intereses de mora, respectivamente.

Posteriormente, estas cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

Ahora bien, si en el momento en que ocurre el hecho económico la entidad cuenta con información que acredita que no existe probabilidad de flujo financiero, ya sea porque el deudor se encuentra en un estado de precariedad o pobreza que le impide a la entidad perseguir el pago de la deuda, o este falleció y no existen bienes que puedan perseguirse para lograr tal pago, entre otras circunstancias que imposibilitan el cobro por parte de la entidad de tales recursos a sus deudores, no deberá reconocerse la cuenta por cobrar ni el ingreso en los estados financieros.

En consecuencia, si es posible que haya una entrada de flujo financiero fijo o determinable a la entidad, esta deberá revelar el hecho en las notas a los estados financieros y, si cuenta con una medición, podrá efectuar el registro en cuentas de orden deudoras.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, por los conceptos de sanciones e intereses de mora, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento como activo.

En este sentido, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar. Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de las mismas, sino de las dificultades para su recaudo.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y la diferencia se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20231100000621 DEL 13-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar por cuotas de fiscalización y auditaje. Reconocimiento del ingreso por cuotas de fiscalización y auditaje e ingresos por transferencias.

Doctora
ZOILA BALLESTEROS BERNIER
Profesional Universitario
Contraloría General del Departamento de La Guajira
Riohacha, La Guajira

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° 20220010055102 del 5 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

"... el procedimiento para corregir los registros contables realizados en el periodo 2020 y 2021, respecto al deterioro y baja de las cuentas por cobrar. Y el concepto de la CGN relativo a los registros contables en la cuenta de Patrimonio, que en caso de ser contrario al concepto expresado, solicito el tratamiento contable para realizar la corrección de los mismos.

1. De acuerdo al concepto de la CGN, el cual determina que "...cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá procederse a realizar su baja en cuentas..." desarrollado en la consulta realizada con el radicado No. 20221100069001 del 24 de noviembre de 2022.

Por lo anterior, presento la siguiente inquietud:

-Cual tratamiento contable debo seguir para corregir el registro contable realizado en la vigencia 2020, donde apliqué el deterioro?

En la vigencia 2020, se registró el deterioro de cuentas por cobrar en las cuotas de fiscalización y auditaje, por el valor total de la cuota de fiscalización adeudado por cada sujeto, debitando la subcuenta del gasto 534714 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347 Deterioro, depreciación y acreditando la subcuenta 138614 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386 Deterioro acumulado

-Cual procedimiento debo seguir para corregir el registro contable realizado en la vigencia 2021, donde apliqué la baja?

En la vigencia 2021, se da de baja a parte del valor de cuotas de fiscalización con deterioro, y cumpliendo con el Manual de políticas contables, se debita la subcuenta 138614 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios con un crédito en la cuenta 131128 Cuotas de fiscalización y auditaje; y como se realiza por el valor total de lo adeudado por cada entidad, no hay diferencia, por lo tanto, no se reconoce la diferencia, y no se afecta la cuenta del ingreso ni del gasto.

2. De los siguientes registros contables en las cuentas del patrimonio, solicito el concepto contable de la CGN, y en caso de ser contrario a lo expresado en el concepto, solicito el tratamiento contable para realizar la corrección de los mismos.

Al inicio del periodo 2021, se recaudaron cuotas de fiscalización de la vigencia 2020, por \$63.337.049 millones de pesos. Este valor se incorporó al presupuesto de la vigencia 2021.

Al conciliar el saldo de la cuenta 411062 Cuotas de fiscalización y auditaje con el valor de los ingresos en presupuesto, presentó la diferencia por este valor, por lo que se realizó la acusación de este valor en el periodo 2021: realizando un débito en la subcuenta 131128 Cuotas de fiscalización y auditaje y crédito en la subcuenta 411062 por los \$63.337.049 millones de pesos. A su vez, se realizó el registro contable: débito en la subcuenta 310901 Utilidades o excedentes acumulados y crédito en la subcuenta 131128 Cuota de fiscalización y auditaje por el mismo valor para corregir el valor causado en la vigencia anterior.

De igual modo, sucedió con los aportes del Departamento de la Guajira, se recibió recaudo del periodo 2020 en la vigencia 2021, por valor de \$89.474.794, valor incorporado en el presupuesto. Para conciliar saldos se realizó la causación débito en la subcuenta 133712 otras transferencias y crédito en la subcuenta 442803 Para gastos de funcionamiento; a su vez se registró el mismo valor débito en la subcuenta 310901 Utilidades o excedentes y crédito en la subcuenta 133712 Otras transferencias”.

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre el deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar por cuotas de fiscalización y auditaje

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, disponían:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Sobre la corrección de errores, 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, señala:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma

que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

b. Consideraciones sobre el ingreso por las cuotas de fiscalización y auditaje

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

90. La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros, dado que tiene como objetivo restringir el

reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros” (subrayado fuera de texto).

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, señala:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.4.1. Reconocimiento

26. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. 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 recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos 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 recursos, no los reconocerá como activo.

14. 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" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se resuelve su consulta en los siguientes términos:

a. Reconocimiento de deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar por cuotas de fiscalización y auditaje

El reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar por las cuotas de fiscalización y auditaje, cuando a ello haya lugar, se realiza debitando la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por su parte, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar por las cuotas de fiscalización y auditaje se registra mediante un débito en la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Cualquier diferencia que existiese se registra en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, los errores en la información financiera de periodos anteriores sean materiales o no, se corrigen en el periodo en el que se descubran, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En ningún caso, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Si los errores en los registros contables por el deterioro y baja en cuentas de las partidas por las cuotas de fiscalización y auditaje de los periodos 2020 y 2021 persisten en el periodo contable en curso, deberán ser ajustados en el momento en que se detecte el error.

Si a la fecha aún existe probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, pero se evidencian indicios de deterioro, no debió realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar por cuotas de fiscalización y auditaje, sino que debieron deteriorarse, por lo que se corregirá el error incorporando nuevamente la cuenta por cobrar y la pérdida por deterioro mediante un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor total del derecho, y un crédito en la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el valor de la pérdida de deterioro del derecho que debió reconocerse en el momento en que se evidenció. La diferencia se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por el contrario, si a la fecha no existe ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, no deberá realizarse ningún registro contable en la información financiera, dado que el derecho y la pérdida por deterioro se dieron de baja en el periodo contable anterior.

Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar 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.

b. Reconocimiento del ingreso por cuotas de fiscalización y auditaje e ingresos por transferencias

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

En consecuencia, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema de conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

Ahora bien, para efectos contables, los hechos económicos se reconocen atendiendo el principio de Devengo, esto es, cuando suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, y cuando surgen los derechos y obligaciones.

En ese sentido, los ingresos se reconocen cuando surja un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos futuros. Además, se debe tener en cuenta que solo se reconocerá el derecho y el ingreso 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.

Así las cosas, los ingresos por las cuotas de fiscalización y auditaje deberán ser reconocidos en el momento en el que surja el derecho de cobro (como lo establece la norma de ingresos de transacciones sin contraprestación en el párrafo 26), mediante un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por lo tanto, si los recursos recaudados en el periodo contable 2021 correspondían a derechos que surgieron en el periodo contable 2020, el registro del derecho y del ingreso descritos en el párrafo anterior debieron quedar efectuados en el periodo contable 2020. Cosa distinta es el recaudo, que se reconoce en el período en el que se recibe el recurso debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Si el derecho e ingreso fueron causados en un periodo contable anterior y no se cumplía los criterios de reconocimiento, la entidad realizará la corrección del error reconociendo el ingreso en el periodo contable en el que surge el derecho debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Lo propio ocurre con los ingresos por transferencias, estas se reconocen 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. Por lo tanto, los ingresos por las transferencias efectuadas por la entidad territorial para gastos de funcionamiento se reconocerán cuando se den las condiciones de control del recurso mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, con independencia del momento en el cual se reciba el recurso.

Si el derecho e ingreso fueron causados en un periodo contable anterior y no se cumplía los criterios de reconocimiento, la entidad realizará la corrección del error reconociendo el ingreso en el periodo contable en el que surge debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por el contrario, si realizada la evaluación de la información se determina que el derecho surgió en el periodo contable en el que se reconoció no procede la corrección.

CONCEPTO No. 20231100001061 DEL 24-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria Procedimiento para la evaluación del control interno contable Proceso contable y sistema documental contable Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con la Sobretasa ambiental en las CAR

Doctora

CLAUDIA PATRICIA CARVAJAL MANTILLA

Profesional Especializado - Contadora

Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga

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° 20220010056592 del 16 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

A continuación, se retoman los aspectos señalados en su solicitud, derivados de la mesa de trabajo realizada el 29 de noviembre de 2022 entre la CGN y las CAR. No obstante, estos han sido reordenados con el fin de agrupar los temas y dar respuesta en dicho orden:

1. "CORANTIOQUIA – Analizar el marco conceptual ya que en la forma jurídica las Corporaciones tienen la potestad sobre la sobretasa, teniendo en cuenta que no se puede hacer directamente gestión de cobro, por favor revisar la esencia, haciendo sobre la practica el ejercicio con las Corporaciones pequeñas para poder visualizar la problemática que la resolución 593 de 2018 ha generado a las Corporaciones. Esta no es una obligación exigible porque si bien es cierto que los municipios tienen detallado y establecido el contribuyente, también es cierto que como es un recaudo para terceros las Corporaciones no pueden obligar a pagar al municipio algo que no ha recaudado. Y las Corporaciones no tienen los medios para llegar con el cobro específico a cada contribuyente. Aporte favor revisar la esencia sobre la forma."

2. "CORNARE – ¿Las CARs deben causar la cartera, con los actos administrativos que liquiden la cartera y estén en firme, o con la liquidación de la renta?"

3. "CORNARE – ¿De cual cartera están hablando en la resolución 593 de 2018 (es la que liquiden o la que este en firme) y en qué momento se debe causar?"

4. "CORNARE – Existen varios momentos en la liquidación, facturación y firmeza de la cartera que no es cobrada en su momento por el municipio, la información en todos los casos varia de un momento a otro, inclusive hay municipios que sacan una nueva resolución en la cartera que no fue cobrada, esto dificulta el momento de la causación, teniendo en cuenta que en cualquier momento puede variar ocasionando incertidumbre sobre el valor registrado inicialmente y en ocasiones el cruce de información genera valoración en las cifras con todo lo que conlleva este hecho. Al hablar de control administrativo de la cartera que la hace exigible de forma directa, esto no cumple con la sobretasa ya que las Corporaciones no tenemos el control administrativo o físico directo del manejo de esta cartera."

5. "CORNARE – ¿Desde qué momento se debe empezar a causar esa cartera, teniendo en cuenta que existe información de cartera sobre la cual los municipios ya han perdido la competencia. Teniendo en cuenta que las Corporaciones no tienen la potestad para obligar a los municipios a hacer saneamiento de la cartera?"

6. "CORNARE – En el caso que se haga la causación de esa cartera ya, los municipios tendrían la obligación de estar informando de manera mensualizada de la cartera al detalle por año discriminando con cada vigencia capital e interés; cuando hagan saneamiento deberían remitir copia de las actas para poder tener como dar de baja en los estados financieros ¿quién respondería por esas bajas que habría que realizar puesto que son significativas?"

7. "CDMB – Dentro de la liquidación de los municipios viene incluido la cartera de ejercicios anteriores que es lo que hace inviable el registro de la liquidación como tal. Estos valores deberían tener un tratamiento igual al de los municipios, los cuales lo llevan en cuentas de orden con el fin de hacer seguimiento a esa cartera e ir reconociendo lo efectivamente recaudado."

8. "CDMB – Necesitamos establecer un mecanismo que permita hacer una transición para el reconocimiento, teniendo en cuenta que la Contraloría va a glosar la información si no se da cumplimiento estricto a la resolución 593 de 2018. Tenemos cartera de vigencias anteriores superior a 5 años, la cual los municipios no certifican, como hacer para identificar del monto que reportan, cuanto es de vigencias anteriores y si es posible que sobre ella el municipio pueda hacer acción de cobro para que sea viable el recaudo.

Estamos interesado en determinar cómo hacer el proceso de transición para no inflar los estados financieros y llegar a causar detrimento patrimonial a futuro. Esto generaría problemas para la revelación o presentación de los estados financieros. Así mismo crear el mecanismo específicamente para esta cartera los parámetros para deterioro teniendo

en cuenta que no se tiene control material de la misma y que opera de forma distinta a la cartera propia.”

9. “CORPOCALDAS – Referente al tema de porcentaje ambiental los municipios transfieren solamente el valor del porcentaje no trasladan el valor de los intereses, la pregunta es si ¿los municipios pueden tomar el valor de los intereses por dicho concepto o si deben trasladarlo a la Corporación?”

10. “CORPOCALDAS – ¿Es permitido que el Ente Territorial tenga una mistura de cobro mezclando los dos concepto (sic) tanto de sobretasa como porcentaje ambiental?”

11. “CORPOCALDAS – ¿Le corresponde a las Corporaciones realizar gestiones del tema de compensación de resguardos indígenas?”

12. “Berenice Mora – ¿De conformidad a las ideas y vacíos que deja la norma, los intereses cobrados por concepto de porcentaje, no corresponden transferirlos a las Corporaciones por parte de los municipios?”

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre las disposiciones legales relacionadas con la sobretasa ambiental

En el mismo sentido de lo expuesto por la CGN en el concepto N°20221100003221 del 14 de febrero de 2022, emitido a la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia, se citan los señalamientos relacionados con la Ley 99 de 1993, así:

“ARTÍCULO 44. PORCENTAJE AMBIENTAL DE LOS GRAVÁMENES A LA PROPIEDAD INMUEBLE. Establécese, en desarrollo de lo dispuesto por el inciso 2o. del artículo 317 de la Constitución Nacional, y con destino a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, un porcentaje sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial, que no podrá ser inferior al 15% ni superior al 25.9%. El porcentaje de los aportes de cada municipio o distrito con cargo al recaudo del impuesto predial será fijado anualmente por el respectivo Concejo a iniciativa del alcalde municipal.

Los municipios y distritos podrán optar en lugar de lo establecido en el inciso anterior por establecer, con destino al medio ambiente, una sobretasa que no podrá ser inferior al 1.5 por mil, ni superior al 2.5 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

Los municipios y distritos podrán conservar las sobretasas actualmente vigentes, siempre y cuando éstas no excedan el 25.9% de los recaudos por concepto de impuesto predial (...)

Los recursos que transferirán los municipios y distritos a las Corporaciones Autónomas Regionales por concepto de dichos porcentajes ambientales y en los términos de que trata el numeral 1o. del artículo 46, deberán ser pagados a éstas por trimestres, a

medida que la entidad territorial efectúe el recaudo y, excepcionalmente, por anualidades antes del 30 de marzo de cada año subsiguiente al período de recaudación

(...)

ARTÍCULO 46. PATRIMONIO Y RENTAS DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES. Constituyen el patrimonio y rentas de las Corporaciones Autónomas Regionales:

1) El producto de las sumas que, por concepto de porcentaje ambiental del impuesto predial, les transferirán los municipios y distritos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 44 de la presente ley” (subrayado fuera de texto).

En desarrollo de la citada Ley, el Decreto 1076 de 2015 dispone que:

“ARTÍCULO 2.2.9.1.1.1. Porcentaje del impuesto predial. Los consejos municipales y distritales deberán destinar anualmente a las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible del territorio de su jurisdicción, para la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, el porcentaje ambiental del impuesto predial de que trata el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, que se podrá fijar de cualesquiera de las dos formas que se establecen a continuación:

1. Como sobretasa que no podrá ser inferior al 1.5 por mil ni superior al 2.5 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial y, como tal, cobrada a cada responsable del mismo, discriminada en los respectivos documentos de pago.

2. Como porcentaje del total del recaudo por concepto del impuesto predial, que no podrá ser inferior al 15% ni superior al 25,9% de tal recaudo.

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.2. Sobretasa. En el evento de optar el respectivo Consejo municipal o distrital por el establecimiento de una sobretasa a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible, los recaudos correspondientes efectuados por los tesoreros municipales y distritales se mantendrán en cuenta separada y los saldos respectivos serán girados trimestralmente a tales Corporaciones, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la terminación de cada período (...)

Los intereses que se causen por mora en el pago del impuesto predial se causarán en el mismo porcentaje por la mora en el pago de la sobretasa y serán transferidos a las Corporaciones, en los mismos términos y períodos señalados anteriormente (...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.3. Porcentaje del total del recaudo. En el caso de optar el respectivo Consejo municipal o distrital por el establecimiento de un porcentaje del total del recaudo por concepto del impuesto predial, deberán destinar entre el 15% y el 25,9% de éste para las Corporaciones con jurisdicción en su territorio.

En este evento, los municipios y distritos a través de sus respectivos tesoreros o del funcionario que haga sus veces, deberán, al finalizar cada trimestre, totalizar los recaudos efectuados en el período por concepto de impuesto predial y girar el porcentaje establecido a la Corporación respectiva, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la terminación de cada trimestre (...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.5. Intereses moratorias. A partir del 30 de junio de 1994, la no transferencia oportuna de la sobretasa o del porcentaje ambiental en cualesquiera de sus modalidades, por parte de los municipios y distritos a través de sus tesoreros o quienes hagan sus veces, causa a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible los intereses moratorias establecidos en el Código Civil" (subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, se retoma lo expuesto por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto 1637 de 2005, en relación con la titularidad del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble de que trata el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, así:

"Se está en presencia de una "transferencia" que los municipios hacen a las corporaciones autónomas regionales, y no de un tributo u obligación fiscal a su cargo, y que por lo mismo estos recursos no les pertenecen sino que son ingresos propios de las corporaciones autónomas regionales, sobre los cuales las entidades territoriales son meros recaudadores. Utilizando el lenguaje del derecho civil para efectos de aclarar el concepto, se puede afirmar que estas rentas son de "propiedad" de las corporaciones, por lo que frente a ellos los municipios son "tenedores por cuenta ajena" y por lo mismo no existe, ni puede existir un "ánimo de señor y dueño" de estas entidades territoriales sobre los recursos cuyas características se analizan.

En palabras del derecho administrativo se tiene entonces que estos recursos tienen origen en un impuesto cuyos sujetos pasivos son los propietarios o poseedores de los inmuebles, los sujetos activos son las corporaciones autónomas regionales quienes deben incluirlas en su presupuesto de ingresos, mientras que los municipios son recaudadores del mismo, de manera que no pueden presupuestarlos como ingresos municipales, sino como transferencias. Todo lo anterior permite concluir que se está en presencia de una obligación legal de transferencia de unos recursos públicos que los municipios o distritos deben realizar, con el producto del impuesto predial que recaudan con tal fin - sea el porcentaje o la sobretasa -, y que no pertenecen a dichas entidades territoriales, pues lo perciben en calidad de recaudadores, los cuales forman parte del patrimonio y rentas de las corporaciones" (subrayado fuera de texto).

Igualmente, en lo que respecta a los intereses moratorios en el pago por parte del contribuyente asociado a la sobretasa ambiental, la Sentencia 20345 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado señala:

"Como se precisó anteriormente, el artículo primero del Decreto 1339 de 1994, que reglamentó el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, dispuso que, para destinar un porcentaje del impuesto predial a favor de las corporaciones autónomas regionales, los municipios

pueden optar por una sobretasa o un porcentaje del total del impuesto predial recaudado. (...) Las normas citadas reiteran lo dicho en el artículo 44 de la Ley 99 de 1993. Respecto de la sobretasa, que se calcula sobre la misma base que se tiene en cuenta para tasar el impuesto predial, esto es, sobre el avalúo de los bienes. Y como está previsto que la sobretasa se recaude de manera conjunta con el impuesto predial, el artículo 2 del Decreto 1339 de 1994 dispone que si el contribuyente incumple el pago de la sobretasa incurre en mora en las mismas condiciones en que se incurre por la mora en el pago del impuesto predial. Es por esto que la norma exige que los intereses por mora causados por el pago inoportuno de la sobretasa se giren a la correspondiente corporación autónoma. En el caso del “porcentaje del total de recaudo del impuesto predial”, se reitera que se calcula a la tarifa prevista en el respectivo acuerdo municipal sobre el total recaudado por concepto de impuesto predial. Debe entenderse que ese recaudo no incluye los intereses de mora ni a las sanciones por cuanto estos rubros no corresponden al concepto de ingresos tributarios, como lo precisó el a quo, y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el concepto 016 del 3 de noviembre de 2003, al aclarar, con fundamento en el artículo 27 del Decreto 111 de 1996, que los intereses de mora, por definición hacen parte de los ingresos no tributarios. Lo anterior por cuanto, los intereses de mora tienen naturaleza punitiva y resarcitoria pues su objeto es indemnizar el perjuicio causado por la mora en el pago de la obligación crediticia, en este caso, del impuesto. (...) De manera que, legal y contablemente está previsto que el porcentaje ambiental se calcule sobre lo que se recaude por impuesto predial en las condiciones anteriormente anotadas, sin que sea pertinente incluir en esa base de cálculo los ingresos no tributarios correspondientes a sanciones e intereses moratorios” (subrayado fuera de texto).

b. Consideraciones sobre el 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 la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, disponen lo siguiente:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. 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 del valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la

contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los 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.

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

4. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. 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.

(...)

1.2.2. Medición

7. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

32. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición

(...)

34. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción."

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN D EESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error" (subrayado fuera de texto).

En desarrollo de la regulación contable anteriormente referenciada, la CGN expidió la Resolución 593 de 2018 mediante la cual incorpora el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual establece:

La Resolución en mención indica en su artículo 6° "Vigencia y derogatorias. 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 deroga la Resolución 553 de 2018 y demás disposiciones que le sean contrarias". Por lo tanto, su aplicación entró en vigor a partir del 11 de diciembre de 2018.

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica:

"2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme (...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, distritos, las CAR o áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

En relación con el porcentaje del impuesto predial, los municipios y distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas, como mínimo: a) si la forma de liquidación corresponde a sobretasa ambiental o porcentaje ambiental; b) los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora; y e) el momento en que se generaron los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora" (subrayado fuera de texto).

De lo anterior se concluye que, desde el momento de la entrada en vigencia del enunciado procedimiento, se debieron adelantar las actividades necesarias que conllevarán a la adecuada aplicación de este.

Por otra parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

“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.

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.

(...)

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)

3.2.12 Reconocimiento de estimaciones

Las entidades deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las amortizaciones, agotamiento, depreciaciones, deterioro y provisiones, asociados a los

activos y pasivos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

3.2.13 Actualización de los valores

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior.

3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

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

Con base en los antecedentes y las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Planteamiento 1: esencia sobre la forma

En este sentido y siendo consecuentes con las respuestas previas a este concepto, es necesario reiterar lo evidenciado por la CGN en el concepto N° 20221100003221 del 14 de febrero de 2022, emitido a la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia, así:

"(...) se evidencian que, sobre los derechos de cobro relacionados con la sobretasa ambiental, a) la titularidad legal del derecho le pertenece a las CAR; b) el beneficio económico futuro es obtenido por las CAR, dado que son las entidades que reciben la corriente de flujos de efectivo, incluidos los intereses de mora que se generan por el retraso en pago por parte del propietario del inmueble; c) los recursos que recauda la entidad territorial por concepto de sobretasa ambiental se mantienen una cuenta separada y la entidad territorial no puede usar los recursos para sus propios fines; y d) el evento pasado que da origen al derecho deriva de una transacción sin contraprestación amparada en el poder soberano materializado en la Ley 99 de 1993 y desarrollado en el Decreto 1076 de 2015.

En consecuencia, el control del activo se obtiene desde el momento en que se realiza 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. Lo anterior, dado que desde ese momento las CAR obtienen los beneficios económicos futuros por la sobretasa, lo que incluye los intereses de mora que se generan por el retraso en el pago por parte del propietario del inmueble. Ello, con independencia del momento en el que la entidad territorial realice el recaudo y se encuentre obligada a realizar el giro de los recursos a las CAR.

Respecto a la probabilidad como condición para el reconocimiento del activo, se evidencia que esta se cumple cuando es probable que el deudor cancele la cuenta por cobrar. Tratándose de la sobretasa ambiental, se considera que, en términos generales, es probable que los contribuyentes cancelen el valor de esta, toda vez que la facultad de cobro y los mecanismos para su recaudo están amparados en las disposiciones legales. Ahora bien, si la CAR tiene información que sustenta que para un contribuyente en particular no es viable el cobro de los recursos, dicho derecho no debe reconocerse o, si este ya fue reconocido, debe procederse con su baja en cuentas.

Respecto a la medición fiable como condición para el reconocimiento, se identifica que la medición fiable está dada por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Así pues, se puede concluir que el derecho de cobro de la sobretasa ambiental cumple con la definición de activo y los criterios de reconocimiento, establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De otra parte, el tratamiento contable diferencial entre la sobretasa ambiental y el porcentaje del total del recaudo por concepto del impuesto predial deriva precisamente de las diferencias que existen respecto a los derechos que tienen las CAR sobre estos recursos y las obligaciones de la entidad territorial sobre los mismos. En este sentido, cuando se refiere a el porcentaje del total del recaudo por concepto del impuesto predial, el control del recurso para las CAR surge con el recaudo del impuesto por parte de la entidad territorial, dado que antes de este momento no existe beneficio económico futuro para las CAR. Evidencia de ello es que los intereses que se causen por mora en el pago del impuesto predial no hacen parte del valor que la entidad territorial debe girar a las CAR y que los recursos recaudados que deben girarse a las CAR no deben mantenerse en cuentas separadas.”

Planteamientos 2, 3 y 4: momento de la causación del derecho y el ingreso por la sobretasa ambiental y reliquidación de la cartera

Tanto la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación como el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, establecen que el derecho y el ingreso por sobretasa ambiental deben causarse con 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. Lo anterior, dado que desde ese momento las CAR a) obtienen los beneficios económicos futuros por la sobretasa, lo que incluye los intereses de mora que se generan por el retraso en el pago por parte del propietario del inmueble, y b) disponen de una medición fiable del derecho y el ingreso, la cual está dada por la liquidación oficial en firme o acto administrativo en firme. Ello, con independencia del momento en el que la entidad territorial realice el recaudo y se encuentre obligada a realizar el giro de los recursos a las CAR.

En caso de que se presenten reliquidaciones, una vez estas queden en firme, las CAR deberán ajustar el valor del derecho y el respectivo ingreso.

Planteamientos 5 y 6: responsabilidad del saneamiento de cartera, baja en cuentas y flujos de información entre las partes.

La responsabilidad de la sostenibilidad del sistema contable es propia de cada entidad, atendiendo lo establecido en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Asimismo, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar es responsabilidad de cada entidad, en atención al cumplimiento de las características de la información financiera de Relevancia y Representación fiel y en cumplimiento de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable en lo relacionado con los soportes contables.

Por lo tanto, las entidades territoriales y las CAR deben atender a lo establecido en las normas vigentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente el numeral 5 del Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, así como lo establecido en los numerales del Procedimiento para la evaluación del control interno contable citados en las consideraciones. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades respectivas que se deriven de sus actuaciones ante los entes de control.

En este sentido, aunado a las respuestas previas, tanto las entidades territoriales como las CAR, deben buscar los mecanismos que les permitan garantizar un adecuado, oportuno y eficiente flujo de información entre ellas.

Planteamiento 7: autorización para el manejo en Cuentas de orden de la cartera hasta tanto no se realice su recaudo efectivo.

Al respecto, las CAR pueden controlar en cuentas de orden de control las liquidaciones oficiales y los actos administrativos que no estén en firme. Una vez estos queden en firme, debe reconocerse la cuenta por cobrar y el ingreso dando aplicación a las normas de Cuentas por cobrar y de Ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Planteamiento 8: autorizar una etapa de transición para el reconocimiento de las liquidaciones de ejercicios anteriores y el deterioro en aplicación del procedimiento incorporado mediante la Resolución 593 de 2018.

Teniendo en cuenta que las CAR debieron aplicar, a partir de su expedición, el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, no se considera pertinente la autorización del periodo de transición solicitado.

En consecuencia, aquellas CAR que identifiquen la no aplicación oportuna del citado procedimiento, deberán acudir a la corrección de errores referida en el numeral 4.3. de

la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En este sentido, las CAR deberán identificar las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquidaron sobretasa ambiental, que están en firme y sobre las cuales existe probabilidad de recaudo. Estas liquidaciones oficiales y actos administrativos deben estar reconocidos por el valor establecido en la liquidación oficial en firme o el acto administrativo en firme. Si existen diferencias respecto al valor registrado como cuenta por cobrar por sobretasa ambiental, debe hacerse el ajuste afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la liquidación oficial o acto administrativo quedó en firme en periodos contables anteriores al que se está corrigiendo el error, o la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, si la liquidación oficial o acto administrativo quedó en firme en el mismo periodo contable en el que se está corrigiendo el error.

Sobre las cuentas por cobrar determinadas conforme al párrafo anterior, las CAR deben calcular la pérdida crediticia esperada de manera individual o colectiva y cualquier diferencia respecto el deterioro acumulado registrado debe afectar la subcuenta que corresponda de la cuenta de 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la liquidación oficial o acto administrativo quedó en firme en periodos contables anteriores al que se está corrigiendo el error, o la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, si la liquidación oficial o acto administrativo quedó en firme en el mismo periodo contable en el que se está corrigiendo el error.

Así mismo, se reitera que las dificultades en el establecimiento de los flujos de información adecuados no justifican la modificación del referido Procedimiento contable. Por ello, las entidades territoriales y las CAR deben hacer todas las gestiones necesarias para garantizar el cumplimiento del numeral 5 del Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Planteamientos 9, 10, 11 y 12: actuaciones administrativas de las entidades territoriales referentes a intereses de mora, decisión de aplicar porcentaje o sobretasa ambiental, compensación a los resguardos indígenas y correspondencia de los intereses de mora.

Estos temas no son de competencia de la CGN, toda vez que no se enmarcan en la regulación contable sino en la legislación aplicable en cada materia a las entidades territoriales. Por lo tanto, desde las CAR, deberá realizarse el estudio jurídico de estos temas y, de requerirse, identificar la competencia legal de los entes reguladores respectivos para elevar la(s) correspondiente(s) consulta(s).

Así las cosas, se observa que el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es consistente con las disposiciones legales y con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación

de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Adicionalmente, el impacto que se genera sobre los estados financieros de las CAR es consecuente con la esencia del hecho económico. En consecuencia, no procede hacer ningún ajuste al referido procedimiento.

CONCEPTO No. 20231100002871 DEL 15-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar

Doctora
SANDRA BIBIANA MORALES
Contadora
Municipio de San José
San José, 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° 20230010001092 del 10 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que actualmente se tienen reconocidas cuentas por cobrar sobre las cuales se cumplió el término de prescripción y fueron objeto de un deterioro total en el año 2018, por lo que se consulta cuál es el tratamiento contable aplicable a dichas cuentas por cobrar cuya baja en cuentas no se realizó.

Adicionalmente, señala que respecto a una cuenta por cobrar se inició un proceso de cobro y se impuso una medida cautelar al predio del deudor en el año 2015.

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, 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 484 de 2017, vigentes en el año 2018, señalaban:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

5. Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro. Para las cuentas por cobrar que sean individualmente significativas, la evaluación de indicios se realizará de manera individual, y para aquellas que no sean individualmente significativas, se podrá realizar individual o colectivamente. En caso de hacerse de forma colectiva, las cuentas por cobrar que se agrupen deberán compartir características similares de riesgo

crediticio. 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 efecto, se utilizará, como factor de descuento la tasa de interés de mercado, por ejemplo, la tasa de interés aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como tasa de descuento la de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

6. Si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

2.5. Baja en cuentas

7. Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

"3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Ahora bien, respecto al deterioro realizado en el año 2018, es pertinente aclarar que, de acuerdo a la regulación contable vigente en dicho año, el deterioro de las cuentas

por cobrar debía aplicarse cuando, aun existiendo la probabilidad de flujo hacia la entidad, se evidenciara indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. De allí que la medición del deterioro implicara la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad esperaba obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

Así las cosas, como en el año 2018 ya no se esperaba ningún flujo financiero por las cuentas por cobrar en atención a que se había cumplido el término de la prescripción de los derechos representados en estas, no se debió realizar el deterioro de las mismas, sino que se debió realizar su baja en cuentas.

Así mismo, respecto a la cuenta por cobrar sobre la que se inició un proceso de cobro y, por lo tanto, se impuso una medida cautelar al predio del deudor en el año 2015, la entidad, a la fecha en que se cumplió el término de la prescripción de igual forma debió realizar su baja en cuentas y no su deterioro total.

En este sentido, 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 ello reconocerá un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el valor del deterioro acumulado, un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cuenta por cobrar, y en caso de existir una diferencia, la misma se reconocerá en el patrimonio en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20231100006071 DEL 02-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las multas generales del Código Nacional de Policía y Convivencia.

Doctora
CAROLINA GÓMEZ JARAMILLO
Contratista
Municipio de Pereira
Pereira, Risaralda

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° 20230010003602 del 24 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el propósito de realizar el reconocimiento de manera correcta, correspondiente al recaudo por concepto de multas tipo I, II, III y IV de la ley 1801 del 29 de julio de 2017 Código Nacional de Policía y Convivencia, agradezco de antemano su colaboración, sea posible compartir el concepto con respecto al tratamiento contable para confirmar y llevar este concepto”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1801 de 2016, por la cual se expide el Código Nacional de Policía y Convivencia, establece:

“Artículo 180. Multas. Es la imposición del pago de una suma de dinero en moneda colombiana, cuya graduación depende del comportamiento realizado, según la cual varía el monto de la multa. Así mismo, la desobediencia, resistencia, desacato, o reiteración del comportamiento contrario a la convivencia, incrementará el valor de la multa, sin perjuicio de los intereses causados y el costo del cobro coactivo.

Las multas se clasifican en generales y especiales.

Las multas generales se clasifican de la siguiente manera:

Multa Tipo 1: Cuatro (4) salarios mínimos diarios legales vigentes (smdlv).
Multa Tipo 2: Ocho (8) salarios mínimos diarios legales vigentes (smdlv).
Multa Tipo 3: Dieciséis (16) salarios mínimos diarios legales vigentes (smdlv).
Multa Tipo 4: Treinta y dos (32) salarios mínimos diarios legales vigentes (smdlv).

(...)

Parágrafo. Las multas serán consignadas en la cuenta que para el efecto disponga las administraciones distritales y municipales, y se destinarán a proyectos pedagógicos y de prevención en materia de seguridad, así como al cumplimiento de aquellas medidas correctivas impuestas por las autoridades de policía cuando su materialización deba ser inmediata, sin perjuicio de las acciones que deban adelantarse contra el infractor, para el cobro de la misma.

En todo caso, mínimo el sesenta por ciento (60%) del Fondo deberá ser destinado a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad.

(...)

Es deber de toda persona natural o jurídica, sin perjuicio de su condición económica y social, pagar las multas, salvo que cumpla la medida a través de la participación en programa comunitario o actividad pedagógica de convivencia, de ser aplicable. A la persona que pague la multa durante los cinco (5) días hábiles siguientes a la expedición del comparendo, se le disminuirá el valor de la multa en un cincuenta (50%) por ciento, lo cual constituye un descuento por pronto pago" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 399 de 2011, por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana y los Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones, señala:

"Artículo 9°. Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana - FONSET. De acuerdo con lo establecido en el artículo 119 de la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1998, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010, artículo 6°, todo municipio y departamento deberá crear un fondo cuenta territorial de seguridad y convivencia ciudadana, con el fin de recaudar los aportes y efectuar las inversiones de que trata la mencionada ley.

(...)

Artículo 10. Naturaleza jurídica y administración de los FONSET. Los FONSET son fondos cuenta y deben ser administrados como una cuenta especial sin personería jurídica. Serán administrados por el Gobernador o Alcalde, según el caso, quienes podrán delegar esta responsabilidad en el Secretario de Gobierno, o quien haga sus veces" (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1284 de 2017, por medio del cual se adiciona el Título 8 a la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1070 de 2015 "Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de

Defensa”, para reglamentar parcialmente el Código Nacional de Policía y Convivencia, establece:

“ARTÍCULO 2.2.8.4.1. Recaudo y administración del dinero por concepto de multas. Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET), en cuenta independiente dispuesta por las administraciones distritales y municipales, distinta de aquella a la que ingresan los recursos a que se refiere la Ley 418 de 1997, modificada y prorrogada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006, 1421 y 1430 de 2010 y 1738 de 2014.

En cumplimiento del párrafo del artículo 180 de la ley 1801 de 2016, el sesenta por ciento (60%) de los recursos provenientes del recaudo por concepto de multas se destinará a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un cuarenta y cinco por ciento (45%) será para financiar programas, proyectos de inversión y actividades de cultura ciudadana, y un quince por ciento (15%) a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, como elemento necesario para garantizar la prevención a través del recaudo y almacenamiento de información detallada, georreferenciada y en tiempo real del estado de las multas en todo el territorio nacional, lo cual constituye un instrumento imprescindible para el cumplimiento de su función legal. El cuarenta por ciento (40%) restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía.

(...)

PARÁGRAFO 2. Las administraciones distritales y/o municipales deberán transferir mensualmente el quince por ciento (15%) destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas de que trata el presente artículo, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes a la cuenta que para tal fin establezca la Policía Nacional” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

32. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición

(...)

34. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 340 de 2022, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales”.

Igualmente, el mencionado CGC describe la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) de la siguiente manera: “Representa el menor valor de los ingresos

fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable”.

CONCLUSIONES

El Decreto 1284 de 2017 establece que los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET) y se destinarán de la siguiente manera:

- El 60% del total de los recursos a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un 15% serán transferidos mensualmente a la cuenta que establezca la Policía Nacional para la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas.
- El 40% restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía.

Así las cosas, con el acto administrativo proferido por la autoridad de policía, siempre que contra este no proceda ningún recurso, la entidad territorial en la contabilidad del FONSET registrará el 85% del valor liquidado mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con respecto al 15% que va con destino a la Policía Nacional, la entidad territorial lo registrará en cuentas de orden de control, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Simultáneamente, la entidad territorial informará a la Policía Nacional para que esta entidad realice el reconocimiento del derecho y el ingreso mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el infractor cancele la multa, la entidad territorial en la contabilidad del FONSET reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el 100 % de los recursos recibidos y un crédito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS por el valor que le pertenece, así mismo, registrará un crédito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el porcentaje que debe trasladar a la Policía Nacional.

Adicionalmente, la entidad territorial debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la

cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo por parte de la entidad territorial, la Policía Nacional debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos a la Policía Nacional, la entidad territorial debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la Policía Nacional reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, cuando al infractor se le conceda un descuento por pronto pago, en el momento del recaudo tanto la entidad territorial como la Policía Nacional registrarán el valor descontado mediante un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) y un crédito a la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20231100007921 DEL 15-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las incapacidades.

Doctora
SANDRA MILENA ZAMBRANO POLANÍA
Profesional Universitario
Contraloría Departamental del Huila
Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010005612 del 02 de febrero de 2023 y recibida mediante traslado realizado 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:

"(...) solicito de su colaboración y conocimientos con respecto a la contabilización de incapacidades. Mediante que normatividad puedo asegurar su el registro contable se está realizando. (...)".

CONSIDERACIONES

El Decreto 780 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, establece:

"ARTÍCULO 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad. (...)".

En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

Serán de cargo de la respectiva administradora de riesgos profesionales (ARL), el valor de los aportes para los Sistemas de Seguridad Social en Salud y Pensiones que se causen durante los períodos de incapacidad originados por una enfermedad o accidente

de carácter profesional, en la parte que de ordinario correspondería al aportante con trabajadores dependientes. En este evento, la ARP descontará del valor de la incapacidad el monto correspondiente a la cotización del trabajador dependiente.

(...)

PARAGRAFO 1o. En el Sistema General de Seguridad Social en Salud serán a cargo de los respectivos empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los dos (2) primeros días de incapacidad originada por enfermedad general y de las Entidades Promotoras de Salud a partir del tercer (3) día y de conformidad con la normatividad vigente.

En el Sistema General de Riesgos Laborales las Administradoras de Riesgos Laborales reconocerán las incapacidades temporales desde el día siguiente de ocurrido el accidente de trabajo o la enfermedad diagnosticada como laboral.

Lo anterior tanto en el sector público como en el privado.

PARAGRAFO 2o. Durante los períodos de incapacidad o de licencia de maternidad, los afiliados que se encuentren en tales circunstancias deberán presentar su autoliquidación de aportes al Sistema a través de su empleador, o directamente si se trata de trabajadores independientes, por todo el tiempo que duren dichas licencia o incapacidad". (Subrayado fuera del texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual 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".

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:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En este sentido, las entidades reconocerán una cuenta por cobrar por concepto de incapacidades, cuando la institución de seguridad social competente reconozca y acceda a pagar por estas una prestación de tipo económico, caso en el cual se deberá aplicar integralmente la norma de Cuentas por Cobrar correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, para el reconocimiento de incapacidades la entidad deberá considerar que, en relación con los dos primeros días de incapacidad originada por enfermedad general que, según lo dispuesto en las normas laborales la entidad debe cancelar al empleado, se registrará con un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. A partir del tercer día de ausencia por incapacidad donde se tiene un derecho de reembolso por parte de las EPS, se registrará un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cuando corresponda al pago por licencia como la de maternidad, que está a cargo de la EPS, se utilizará la subcuenta 251108-Licencias.

El pasivo se cancelará con el giro al funcionario y el derecho de cobro con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS.

CONCEPTO No. 20231100008091 DEL 15-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los mayores valores pagados por las instituciones de seguridad social por concepto de incapacidades.

Doctor
ARMANDO BENAVIDES CORREA
Subdirector de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería
Contraloría de Cundinamarca
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010006502 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 señala:

“De manera respetuosa solicito a ustedes, se emita un concepto respecto al debido tratamiento que se debe practicar por parte de la entidad, frente al reintegro de mayores valores pagados por concepto de incapacidades por parte de las EPS, AFP o ARL según corresponda, ya sea por enfermedad general, enfermedad profesional, accidentes de trabajo, licenciadas de maternidad o paternidad u otros reconocimientos a cargo de la Contraloría de Cundinamarca.

(...)

La Contraloría de Cundinamarca contabiliza el pago de las incapacidades a los funcionarios en cuentas por cobrar a las EPS, AFP o ARL, ya que existe un derecho de recobro por concepto de estas incapacidades pagadas por el empleador y legalmente exigibles, en la cuenta 138426 PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, a nombre del tercero de cada entidad.

(...)

Explicando así las cosas, en el momento en que las EPS, AFP o ARL realizan el reconocimiento y pago de las incapacidades, la Contraloría de Cundinamarca ha obtenido por este concepto unos mayores valores recaudados, por diferencia entre el

valor liquidado por la EPS o ARL y el valor reconocido por la entidad por incapacidades laborales a sus funcionarios en la nómina del respectivo mes, estando este valor por fuera del ejercicio ordinario de la operación.

(...)

Por lo anterior se solicita muy respetuosamente emitir una respuesta a la siguiente inquietud: ¿Cuál es el tratamiento contable y presupuestal de los mayores valores pagados en incapacidades por las EPS, AFP o ARL en aquellos eventos en los cuales la Contraloría no tenga reconocida una cuenta por cobrar por esos conceptos o ya se haya realizado el pago total de la cuenta reconocida por cada uno de ellos?, así como indicar a la Contraloría de Cundinamarca si es procedente o no devolver estos recursos al final del ejercicio al Departamento de Cundinamarca o cruzarlos con las cuentas por cobrar que esta tenga pendientes con las EPS, AFP o ARL o distribuirlo en los beneficios a los empleados a corto o largo plazo, dependiendo del pago realizado por ella”.

CONSIDERACIONES

La Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, indica:

“ARTICULO 8o. Conformación del Sistema de Seguridad Social Integral. El Sistema de Seguridad Social Integral es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente Ley.

ARTICULO 9o. Destinación de los recursos. No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.2.5.5.13 Prestaciones económicas derivadas de las licencias por enfermedad y riesgos laborales y de la licencia de maternidad o paternidad. Durante la licencia por enfermedad general o profesional, maternidad o paternidad el empleado tiene derecho a las prestaciones económicas señaladas en la normativa que las regula, las cuales estarán a cargo de la entidad de seguridad social competente.

Cuando la licencia por enfermedad general sea igual o inferior a dos (2) días se remunerará con el 100% del salario que perciba el servidor. A partir del tercer día la licencia por enfermedad genera vacancia temporal en el empleo y se remunerará de conformidad con las normas de Seguridad Social en Salud” (Subrayado fuera de texto).

El Radicado N° 02EE201941060000051803 del Ministerio del Trabajo, indica lo siguiente:

“Lo primero que se debe mencionar, para mayor claridad de la consultante, es que cuando un trabajador se encuentra incapacitado, bien sea por la EPS o la ARL, según sea el caso dependiendo de la naturaleza y el origen del problema de salud que origina la incapacidad, en este caso al trabajador no se le pagará salario como tal, sino que lo que se le reconoce al trabajador incapacitado es el pago de un auxilio económico que como se reitera no tiene la connotación de salario, lo anterior, teniendo en cuenta que el auxilio por incapacidad, se define como el reconocimiento de la prestación de tipo económico y pago de la misma que hacen las EPS o ARL según sea el caso, a sus afiliados cotizantes no pensionados, por todo el tiempo en que estén inhabilitados física o mentalmente para desempeñar en forma temporal su profesión u oficio habitual.”

TRÁMITE DE LAS INCAPACIDADES

Con respecto a sus inquietudes, cabe manifestar el Sistema de Seguridad Social Integral, regido por la Ley 100 de 1993 Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, en concordancia con el artículo 121 del Decreto 019 de 2012, Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública, el trámite de las incapacidades prescrito, debe ser realizado por el Empleador, para lo cual el Trabajador tan solo tiene el deber de informar al Empleador sobre la expedición de una incapacidad, entregando el documento con el cual el Empleador iniciará el trámite respectivo, para que se le reconozcan las respectivas incapacidades a que haya lugar, por parte de la Entidad Promotora de Salud EPS., en caso de contingencia de origen común o por parte de la Administradora de Riesgos Laborales, en caso de que la contingencia sea de origen laboral (...).

(...)

Para ello, únicamente se hace necesario el documento que el Médico le entrega al Trabajador en el que constan los días de incapacidad otorgados, el mismo que debe ser presentado ante el Empleador quien hace el trámite pertinente aludido en la norma transcrita con antelación, siendo la razón por la cual, el aportante, que en este caso es el Empleador, es a quién se le entrega por parte de la correspondiente Empresa Promotora de Salud, o la Administradora de Riesgos Laborales, el auxilio por incapacidad, el mismo que es entregado al Trabajador por el Empleador, en las fechas en las que se hubiese entregado el salario, pues durante la incapacidad laboral el Trabajador no devenga salario sino que recibe el auxilio por incapacidad.

El Código Sustantivo del Trabajo en adelante C.S.T., en sus Artículos 227 y 228, establece que el valor de la incapacidad será las dos terceras partes del salario, durante los primeros noventa días y la mitad de este, por el tiempo restante, cuando se trata de contingencias de origen común y cuando el Trabajador devenga salario variable, se tiene como base el promedio de los devengado en el año inmediatamente anterior o del tiempo laborado cuando es menor (...)" (Subrayado fuera de texto).

El Radicado No. 202134201093681 del Ministerio de Salud y Protección Social, establece lo siguiente:

“En suma, y en respuesta a los interrogantes primero, segundo y tercero planteados en el derecho de petición, es preciso que se determine que el reconocimiento y pago de la licencia de maternidad se haya efectuado teniendo como Ingreso Base de Cotización – IBC el reportado al inicio de la misma. Y, en todo caso, al corroborarse un equívoco en la liquidación de la EPS, el dinero debe ser devuelto, pues en modo alguno puede considerarse una ganancia ocasional para el empleador porque los recursos de la seguridad social no pueden ser utilizados con fines diferentes a los que están destinados, de donde se desprende su carácter de recursos parafiscales, situación que quedó literalmente consignada por el legislador en el artículo 25 de la Ley 1751 de 2015 al señalar los recursos públicos que financian la salud son inembargables, tienen destinación específica y no podrán ser dirigidos a fines diferentes a los previstos constitucional y legalmente” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

En Radicado N° 20211120104681 del 12 de diciembre de 2021, la CGN indicó:

"A partir del tercer día de ausencia por incapacidad, de las cuales, además de tener la obligación de pago, se tenga un derecho de reembolso por parte de las EPS por el cumplimiento de los mandatos legales y reglamentarios contenidos en el artículo 2.1.13.4 del Decreto 780 de 2016, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. El pasivo se cancelará con el giro del pago al funcionario, y el derecho con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS.

(...)

1. Cuando la liquidación realizada por la UBPD es correcta, pero existen diferencias por mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, producto de un error cometido por estas entidades, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la UBPD, el procedimiento contable será el siguiente:

La UBPD reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor total del giro, y un crédito en las subcuentas 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor liquidado y registrado por la UBPD, y 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la diferencia presentada, la cual configura una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS.

(...)

2. Cuando en la liquidación de la UBPD exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros, la entidad lo corregirá en el periodo contable en el que se descubrió el hecho, así:

a. Las diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en el mismo periodo del reconocimiento de la cuenta por cobrar, se corregirán:

La UBPD corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando: i) la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al empleado el reintegro del mayor valor pagado, o ii) las subcuentas 510201- Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, cuando la entidad asuma dicho valor; y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La UBPD corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al empleado.

Posteriormente, la UBPD reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b. Las diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en un periodo posterior al reconocimiento de la cuenta por cobrar, se corregirán:

La UBPD corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al empleado el reintegro del mayor valor pagado, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando

la entidad asuma dicho valor. El crédito corresponderá a la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La UBPD corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al empleado.

En este caso, si el error de periodos anteriores es material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Posteriormente, la UBPD reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En este sentido, la Contraloría de Cundinamarca reconocerá una cuenta por cobrar por concepto de incapacidades, cuando la institución de seguridad social competente las reconozca y acceda a pagar por estas una prestación de tipo económico. El valor a registrar por concepto de incapacidades será el que resulte de aplicar la normativa vigente que regule el tema.

Si la Contraloría de Cundinamarca no efectuó el reconocimiento de la cuenta por cobrar por concepto de incapacidades existiendo un derecho de reembolso, deberá corregir el error atendiendo el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, con respecto al registro de los mayores valores pagados por concepto de incapacidades por las instituciones de seguridad social, la CGN ya se pronunció mediante el Concepto CGN N° 20211120104681 del 12 de diciembre de 2021, dirigido a la doctora Diana Yolima Rico Arias, Contadora de la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecida en el contexto y en razón del conflicto armado, por lo tanto, se adjunta copia del mismo para que la Contraloría de Cundinamarca atienda lo allí concluido.

Así las cosas, cuando las instituciones de seguridad social realicen los pagos de las prestaciones económicas por un mayor valor, por cuanto las liquidaciones que

efectuaron de las incapacidades son incorrectas, la Contraloría de Cundinamarca registrará el hecho económico en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR por el valor que configura una obligación de pago por devolución de saldos a las instituciones de seguridad social. Por su parte, si la Contraloría de Cundinamarca efectúa las liquidaciones de las incapacidades de forma equivocada, y con el pago de las prestaciones económicas por parte de las instituciones de seguridad social se configura un mayor valor cancelado, la Contraloría de Cundinamarca corregirá conforme lo establece el concepto antes mencionado.

CONCEPTO No. 20231100008471 DEL 27-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuenta por cobrar Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable del IVA que pagan las Instituciones de Educación Superior en la adquisición de bienes, insumos y servicios.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
Subdirectora de Contabilidad
Universidad Internacional del Trópico Americano
Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010007742 del 14 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:

“¿Cuál es el tratamiento contable de la devolución de IVA pagado en la adquisición de bienes, insumos y servicios por la Universidad?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 30 de 1992, por la cual se organiza el servicio público de la Educación Superior, establece:

“ARTÍCULO 92. Las instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 2627 de 1993, por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior, establece:

“Artículo 1º Devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u

Oficiales de Educación Superior. Las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior tienen derecho a la devolución del Impuesto a las Ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran.

La devolución del Impuesto a las Ventas deberá efectuarse mediante cheque.

Artículo 2° Liquidación del Impuesto a las Ventas a devolver. Para efectos de la devolución del Impuesto a las Ventas cada Institución deberá liquidar bimestralmente el impuesto efectivamente pagado.

Los períodos bimestrales son: Enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre.

Artículo 3° Solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas. Las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior que tengan derecho a la devolución del Impuesto a las Ventas pagado por la adquisición de bienes, insumos y servicios, deberán solicitarla ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda a su domicilio principal, a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo.

Artículo 4° Requisitos de la solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas. La solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas deberá presentarse diligenciando el formato correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

1. Que se presente en forma personal por el representante legal de la Institución.
2. Que se presente dentro de la oportunidad señalada y en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente.
3. Que se acompañe los siguientes documentos:
 - a) Certificación del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes, en la que se acredite la representación legal de la institución y la calidad de Institución Estatal u Oficial de Educación Superior, cuya fecha de expedición no debe ser superior a seis (6) meses.
 - b) Certificación de Contador Público o Revisor Fiscal en la que conste:
 - Identificación de cada una de las facturas de adquisición de bienes, insumos y servicios indicando el número de la factura, fecha de expedición, nombre o razón social y NIT del proveedor, vendedor o quien prestó el servicio, valor de la transacción y el monto del Impuesto a las Ventas pagado.
 - El valor total del impuesto pagado objeto de la solicitud de devolución.
 - Que en las facturas se encuentra discriminado el Impuesto a las Ventas y cumplen los demás requisitos legales.
 - Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución.

Artículo 5° Trámite de devolución. Cuando la solicitud de devolución no cumpla con los requisitos exigidos por el artículo 4° del presente Decreto, la División de Devoluciones o quien haga sus veces de la Administración respectiva, proferirá auto de inadmisión dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

El auto de inadmisión deberá notificarse por correo o personalmente, de conformidad con las disposiciones del Estatuto Tributario.

Contra el auto de inadmisión procede únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario que lo profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, con el fin de acreditar el cumplimiento de los requisitos omitidos.

Artículo 6° Término para devolver. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud en debida forma.

Parágrafo. Se entiende que la solicitud ha sido presentada en debida forma cuando cumple con la totalidad de los requisitos exigidos al momento de su presentación o cuando acredita su cumplimiento con la presentación del recurso de reposición contra el auto de inadmisión de la solicitud de devolución.

Artículo 7° Rechazo de la solicitud de devolución. La solicitud de devolución deberá rechazarse definitivamente, en forma parcial o total, cuando:

1. No se interponga el recurso de reposición contra el auto de inadmisión, o se haga en forma extemporánea.
2. Interpuesto el recurso de reposición no se acredite el cumplimiento de los requisitos señalados en el auto de inadmisión.
3. El período solicitado ya haya sido objeto de solicitud de devolución.
4. El solicitante no haya cancelado el impuesto a las ventas objeto de la solicitud.
5. El solicitante no tenga derecho a la devolución.

Parágrafo. La providencia que rechace la solicitud de devolución deberá proferirse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud o de presentación del recurso de reposición contra el auto de inadmisión, según el caso” (Subrayado fuera de texto).

Mediante Sentencia 11001032700020050006000 (15767) de 2007, el Consejo de Estado se pronunció de la siguiente manera:

“La devolución del IVA consagrada en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, como se señaló, atiende precisamente a la calidad de pública u oficial de la institución de educación superior. Se trata de una ventaja en cabeza de una persona de derecho público, con el ánimo equiparar las condiciones económicas frente a las instituciones privadas, por las razones que expuso la Corte en la sentencia citada. En consecuencia, es una concesión de carácter personal.

Por lo anterior, la exigencia demandada se ajusta a la norma superior, pues, el uso exclusivo de los bienes, insumos y servicios adquiridos por la institución es coherente con el carácter personal del beneficio establecido en su favor.

En efecto, la exclusividad que advierte el reglamento debe entenderse en el sentido de que el beneficio no se extienda a personas diferentes a la institución pública, que es la titular, pues si el Estado deja de percibir un ingreso lo hace precisamente porque es un beneficio de una entidad pública de educación superior y no de una persona natural.

Así las cosas, el decreto reglamentario da una correcta interpretación del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, pues, es incuestionable que los bienes, insumos y servicios, sobre los que procede la devolución del IVA pagado, los adquiere la institución oficial, para sí, y no para un tercero” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación.

(...)

9. INVENTARIOS

(...)

9.2. Medición inicial

(...)

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Ley 30 de 1992 establece que las Instituciones de Educación Superior tienen derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios adquiridos para uso exclusivo de la respectiva institución, por lo tanto, el tratamiento contable del hecho económico de su consulta es el siguiente:

i) Adquisición de bienes, insumos y servicios de uso exclusivo de la respectiva institución

Las Instituciones de Educación Superior tienen dos alternativas:

1. Si en el momento de la adquisición, la institución tiene la certeza de que a futuro recibirá la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, producto de la devolución del IVA pagado por la compra del bien, insumo y servicio de uso exclusivo de la respectiva institución, por cuanto ha venido cumpliendo con los requisitos del artículo 4° del Decreto 2627 de 1993, contablemente registrará un débito en la partida del activo, gasto o costo por el valor sin incluir el IVA, un débito en la subcuenta 138413-Devolución IVA para entidades de educación superior de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor del IVA, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES por el valor total de la transacción.

2. Si en el momento de la adquisición, la institución no tiene la certeza de que a futuro recibirá la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, producto de la devolución del IVA pagado por la compra del bien, insumo y servicio de uso exclusivo de la respectiva institución, por cuanto no cumple con los requisitos del artículo 4° del Decreto 2627 de 1993, contablemente registrará un débito en la partida del activo, gasto o costo por el importe que resulte de sumarle al precio de adquisición el valor del IVA, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES por el valor total de la transacción.

ii) Cancelación de la cuenta por cobrar

Cuando la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales emita el acto administrativo aprobando la devolución del IVA y efectúe la devolución a la institución, esta última entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138413-Devolución IVA para entidades de educación superior de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 2023112001111 DEL 04-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Inversiones en controladas Inversiones en asociadas Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los aportes para la constitución de la empresa Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S. Reconocimiento contable de los ingresos por concepto de impuestos, tasas y contribuciones recaudados a través de la empresa Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S. Reconocimiento contable de la cartera por concepto de multas de tránsito.

Doctora
LEIDY CAROLINA ARIZA ARIZA
Profesional de apoyo
Municipio de Piedecuesta
Piedecuesta, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010005322 del 2 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

“El Municipio de Piedecuesta es accionista de SERVICIOS INTEGRALES DE TRANSITO Y MOVILIDAD SAS sociedad de economía mixta de carácter municipal, vinculada al Municipio de Piedecuesta, con un porcentaje de participación del CUARENTA Y NUEVE POR CIENTO (49%). Por lo anterior, el Municipio de Piedecuesta entregará como aporte a la sociedad SERVICIOS INTEGRALES DE TRANSITO Y MOVILIDAD SAS un total de TRES MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE. (\$3.200.000.000,00), discriminados y descritos así:

1. Parte del bien inmueble de propiedad del Municipio para destinarlo a la construcción de sede
2. Activos intangibles (Carpetas de vehículos matriculados en la Secretaria de Tránsito y Movilidad del municipio)
3. Activos intangibles (Licencia de operación STYM)
4. Inventario de especiales venales (Placas para automóvil y placas para motocicletas con estados radicados y pendientes por asignar)

5. Aporte en especie (Tales como el valor por arrendamiento de patios de tránsito, el valor del servicio de vigilancia de patios de tránsito y el porcentaje del valor de uso de las oficinas actuales de la Secretaria de Tránsito y Movilidad)

Dado lo antes descrito, surge el siguiente interrogante:

1. ¿Qué tratamiento contable le debe dar el Municipio de Piedecuesta, para el reconocimiento de la transferencia de dichos bienes como aportes entregados a la sociedad?

Asimismo, teniendo en cuenta que el objeto social de la sociedad es 'Toda actividad lícita relacionada directa o indirectamente con los servicios del sector movilidad, tránsito y transporte que por disposición legal o reglamentaria corresponda prestar, dirigir, organizar, controlar o garantizar a los municipios. Dentro del marco anterior, a manera enunciativa, se indican las siguientes actividades principales como parte de su objeto: (...) 3. Operación y procesamiento de la información que le sirve de base al Municipio de Piedecuesta para el recaudo de tasas, impuestos, contribuciones y en general de toda renta municipal. 4. Servicio de asesoría, soporte y/o apoyo en el área de operaciones y procesamiento de recaudos a las entidades territoriales. 5. Operación de patios, grúas, centro teórico práctico de conductores y otros servicios relacionados o derivados (...)'

Surgen los siguientes interrogantes:

2. ¿Qué tratamiento contable y presupuestal le debe dar el Municipio de Piedecuesta, para el reconocimiento de los ingresos por concepto de tasas, impuestos, contribuciones y en general de toda renta municipal, recaudados a través de la Fiducia administrada por la sociedad en mención de economía mixta?

3. ¿Qué tratamiento contable le debe dar el Municipio de Piedecuesta, a la cartera incorporada la fecha por concepto de multas tránsito en los estados financieros del municipio y asimismo que tratamiento debe darle a la cartera que se genere en adelante?"

Mediante mesa de trabajo del 29 de marzo de 2023, llevada a cabo con la contadora de la entidad territorial, se aclaró lo siguiente:

a. Sobre los aportes realizados por el municipio de Piedecuesta a la empresa Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S.:

- Los \$3.200 millones de que trata la consulta corresponden a aportes para la constitución de la empresa Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S. La empresa está funcionando desde el 20 de octubre de 2022.
- El municipio entregó un terreno que será destinado para la construcción de la sede administrativa. Contablemente se retiró el bien de la cuenta de terrenos de propiedad, planta y equipo por su valor en libros. Dicho terreno fue objeto de avalúo y se reconoció la inversión por este nuevo valor.

- Las licencias de operación y las carpetas de vehículos matriculados no fueron reconocidos como activos intangibles. En el momento de adquisición fueron registrados como gasto. Respecto a su naturaleza, se precisa que es una base de datos de la información que requiere la sociedad para funcionar y realizar los trámites pertinentes. Se inventarió los documentos físicos y se le determinó un valor estimado, el cual se entregó como aporte. No se entregaron los derechos sobre los documentos, puesto que la entidad continúa ostentando todas sus facultades, como por ejemplo la de cobro coactivo.
- Las placas hacían parte del inventario de la oficina de tránsito y movilidad.
- Los aportes en especie corresponden a la cesión de un espacio de las oficinas para el funcionamiento de la sociedad, por el cual el municipio aportó el arrendamiento y pagó los servicios de vigilancia únicamente por los meses de octubre, noviembre y diciembre del año 2022. Los gastos por arrendamiento y vigilancia fueron reconocidos en el periodo, cuando se efectúa el registro de la inversión no se lleva como reversión del gasto, sino que se llevó contra la cuenta del patrimonio de resultados de ejercicios anteriores.

Los aportes señalados fueron registrados como inversión contra la baja en cuentas de los bienes que la entidad tenía reconocidos en su activo (terrenos e inventarios) y contra el patrimonio los bienes trasladados como aporte que no tenía reconocidos como activo.

b. Sobre los ingresos por concepto de tasas, impuestos, contribuciones y en general de toda renta municipal, recaudados a través de la Fiducia administrada por la sociedad en mención de economía mixta:

- ¿Cuál es el objeto de creación del contrato de fiducia? Se crea con el fin de recaudar los recursos por impuesto de circulación y tránsito, tasas y derechos, servicios de grúas, servicios de parqueaderos y demás trámites efectuados y administrados por la sociedad.
- El fideicomitente del contrato fiduciario es la sociedad de economía mixta. El contrato de fiducia es firmado entre la sociedad fiduciaria y la sociedad de economía mixta, el municipio no figura allí.
- Entre el municipio y la sociedad no hay un contrato. En la creación de la sociedad, en las escrituras, se establece las actividades y funciones que son responsabilidad del municipio y que fueron trasladadas a la sociedad.
- Se acordó que el recaudado de algunos trámites, como los comparendos, es efectuado a través de las cuentas de la sociedad, que será administrado por esta, y se trasladará un porcentaje de participación. Por lo tanto, el municipio no contará con el total del recaudo, si no que contará solo con el porcentaje de participación vía dividendos cada seis meses, según se estableció en los estatutos.
- La cartera por multas está en la contabilidad del municipio, pero el recaudo está siendo efectuado y administrado por la sociedad a través de la fiducia. Por lo que, el municipio recibirá solo un porcentaje de participación del recaudo.
- Se precisa que, sobre algunas cuentas por cobrar del municipio, el recaudo es efectuado por la sociedad. Contablemente, cuando se realiza el recaudo se da de baja la cuenta por cobrar contra una cuenta 19, cuando se trate de comparendos, o contra una cuenta por cobrar a la Sociedad, cuando se trate de impuesto vehicular. El control

de los recursos recibidos por la sociedad fiduciaria se lleva en una cuenta de control, para después hacer la distribución vía utilidad.

-Cuando se trate del impuesto vehicular, se pactó que el municipio recibiría el total del valor recaudado.

De forma adicional, se solicitó documentación sobre los términos en que se realizó la entrega en administración de los recursos a la sociedad mixta, la forma de recaudo y la distribución de estos a la entidad territorial, no obstante, esta información no fue aportada.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia 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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 4 de la Ley 298 de 1996 señala:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

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”.

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.

De otro lado, el artículo 100 de la Ley 489 de 1998, señala: "ARTICULO 100. NATURALEZA DE LOS APORTES ESTATALES. En las sociedades de economía mixta los aportes estatales podrán consistir, entre otros, en ventajas financieras o fiscales, garantía de las obligaciones de la sociedad o suscripción de los bonos que la misma emita. El Estado también podrá aportar títulos mineros y aportes para la explotación de recursos naturales de propiedad del Estado.

El aporte correspondiente se computará a partir del momento en que se realicen de manera efectiva o se contabilicen en los respectivos balances los ingresos representativos" (Subrayado fuera de texto).

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".

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro

instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en asociadas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales posea influencia significativa.

2. Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

4. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. 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.

(...)

1.2.2. Medición

7. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

30. La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

(...)

32. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición

33. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

34. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

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:

"3.2.2. 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;

(...)

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:

PREGUNTA 1. ¿Cómo debe reconocer el Municipio de Piedecuesta, los aportes entregados para la constitución de la sociedad de economía mixta Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S.?

Para realizar el reconocimiento contable del aporte del Municipio de Piedecuesta a la empresa Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S., le corresponde a la entidad territorial evaluar: a) si con la proporción o las condiciones de la inversión se obtiene el control sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio, caso en el cual corresponde registrar la misma como Inversiones en controladas, o b) si con la proporción o las condiciones de la inversión se obtiene influencia significativa en la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio, caso en el cual corresponde registrarla como Inversiones en asociadas, atendiendo lo dispuesto en las respectivas normas transcritas en las consideraciones.

Una vez realizado dicho análisis, para el registro de los valores aportados en el 2022 por la entidad territorial a la sociedad de economía mixta, se tendrán en cuenta los siguientes registros contables:

a. Porción de un bien inmueble

La entrega del terreno debió registrarse mediante un débito en la subcuenta 122704-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o en la subcuenta 123004-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, por el valor pactado como aporte, y un crédito en la subcuenta 160501-Urbanos de la cuenta 1605-TERRENOS, por el valor en libros. La diferencia se debió registrar en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

b. Carpetas de vehículos matriculados en la Secretaria de Tránsito y Movilidad del municipio

Dado que las carpetas de vehículos matriculados en la Secretaria de Tránsito y Movilidad del municipio no se encontraban registradas como activo en la información financiera de la entidad territorial, pero se acordó que se entregarían como aporte y se les asignó un valor, el registro de dicho aporte se debió efectuar en el momento en que se entregó el control, mediante un débito en la subcuenta 122704-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o en la subcuenta 123004-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS

POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

c. Licencias de operación Secretaría de Tránsito y Movilidad

En la medida que las carpetas de vehículos matriculados en la Secretaria de Tránsito y Movilidad del municipio no se encontraban registradas en la información financiera de la entidad, pero se acordó que se entregarían como aporte y se les asignó un valor, el registro de dicho aporte se debió reconocer en el momento en que se entregó el control, mediante un débito en la subcuenta 122704-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o en la subcuenta 123004-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

d. Inventario de especiales venales (placas para automóvil y placas para motocicletas)

La entrega del inventario se debió reconocer mediante un débito en la subcuenta 122704-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o en la subcuenta 123004-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, por el valor acordado, y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 15-INVENTARIOS donde estaban registrados las especies. La diferencia, en caso de existir, se debió registrar en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

e. Aportes en especie

Por los servicios de arrendamiento y vigilancia de los meses de octubre a diciembre de 2022, asumidos por la entidad territorial como aporte patrimonial en el periodo contable 2022, se debió registrar un débito en la subcuenta 122704-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o en la subcuenta 123004-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del gasto en los que se hubiera registrado el arrendamiento y el servicio de vigilancia.

Ahora bien, si los registros efectuados por la entidad no corresponden a los señalados en los literales anteriores, el Municipio 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, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Con posterioridad a la corrección del error, la entidad 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 revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

PREGUNTA 2. ¿Qué tratamiento contable y presupuestal le debe dar el Municipio de Piedecuesta, para el reconocimiento de los ingresos por concepto de tasas, impuestos, contribuciones y en general de toda renta municipal, recaudados a través de la Fiducia administrada por la sociedad en mención de economía mixta?

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 en relación con el tratamiento presupuestal de los ingresos por concepto de tasas, impuestos y contribuciones.

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 traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

Ahora bien, respecto a la inquietud sobre el tratamiento contable, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece que los ingresos por impuestos y los ingresos por retribuciones, se reconocerán 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 o usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme; por el valor determinado en dichos actos administrativos.

Por lo anterior, la entidad territorial, quien tiene la facultad de cobro de los impuestos, tasas y contribuciones, reconoce la cuenta por cobrar y el ingreso por tasas, impuestos y contribuciones, cuando surja el derecho de cobro, esto es, una vez las liquidaciones oficiales y actos administrativos que los originen queden en firme, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS o de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4105-IMPUESTOS o de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, en atención a que en la consulta se menciona que el recaudo de estos recursos es efectuado en el patrimonio autónomo constituido por medio del contrato de fiducia mercantil celebrado por la empresa Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S. y que, posteriormente, se realiza una distribución entre dicha sociedad y el municipio, pero no se cuenta con suficiente información sobre la distribución referida en la consulta, y tampoco fueron suministrados los documentos soporte de la misma, no es posible para la CGN pronunciarse sobre tratamiento contable de la misma.

Así las cosas, una vez se cuente con los documentos o información en donde se detallen las obligaciones, riesgos y derechos de las partes, y se precisen los términos establecidos de la entrega, administración y distribución del recaudo referido, se podrá definir el respectivo tratamiento contable.

PREGUNTA 3. ¿Qué tratamiento contable le debe dar el Municipio de Piedecuesta, a la cartera incorporada a la fecha por concepto de multas tránsito en los estados financieros del municipio y asimismo que tratamiento debe darle a la cartera que se genere en adelante?

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

Así las cosas, siempre que las multas de tránsito cumplan los criterios de reconocimiento como cuentas por cobrar, esto es, se trate de derechos en cabeza del municipio de los cuales se espere la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, se deberán mantener o incorporar en la información financiera de la entidad territorial, con independencia de que se asigne a otra empresa o entidad el recaudo o administración de los recursos.

En consecuencia, el reconocimiento del derecho se realizará debitando la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

Para determinar el valor del deterioro de las cuentas por cobrar la entidad aplicará lo establecido en el numeral 2.4. Medición posterior de la respectiva Norma de cuentas por cobrar, por lo que, cuando haya lugar a reconocer una pérdida por deterioro de valor de la cuenta por cobrar, la entidad debitará la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Ahora bien, habrá lugar a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyan saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Al respecto, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar por concepto de multas cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces deberá registrar 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 se registrará con un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, como se señaló en el punto anterior, en atención a que en la consulta se menciona que el recaudo de estos recursos es efectuado en el patrimonio autónomo constituido por medio del contrato de fiducia mercantil celebrado por la empresa Servicios Integrales de Tránsito y Movilidad S.A.S. y que, posteriormente, se realiza una distribución entre dicha sociedad y el municipio, pero no se cuenta con suficiente

información sobre la distribución referida en la consulta, ni tampoco fueron suministrados los documentos soporte de la misma, no es posible para la CGN pronunciarse sobre tratamiento contable de la misma.

Por lo anterior, una vez la entidad cuente con los documentos o información en donde se detallen las obligaciones, riesgos y derechos de las partes, y se precisen los términos establecidos de la entrega, administración y distribución del recaudo referido, se solicita remitirlo a esta dependencia para definir el respectivo tratamiento contable.

CONCEPTO No. 20231100014961 DEL 31-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Inviabilidad de no realizar el reconocimiento de cuentas por cobrar o de realizar su baja en cuentas por falta de talento humano para gestionar su cobro o por falta de concurrencia voluntaria de los deudores a realizar su pago

Señor
LEÓN DARÍO GARCÍA ALZATE

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010022322 del 09 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 CGN estableció que se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad sobre los cuales se espere un flujo financiero fijo o determinable, en este sentido, dado que un municipio no tiene recursos ni talento humano para realizar procesos de cobro de sus cuentas por cobrar, que son muy pocos los procesos de cobro que ha realizado y que los deudores no pagan voluntariamente, se pregunta:

1. ¿Es posible, bajo estas causales, no realizar el reconocimiento contable de dichas cuentas por cobrar?
2. ¿Es posible, bajo estas mismas causales, realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar reconocidas?

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, 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, dispone:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 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

Pregunta 1

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante

los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, la entidad puede establecer en sus políticas contables no realizar el reconocimiento de algunas de sus cuentas por cobrar cuando se trate de situaciones específicas y excepcionales de las que se derive que la entidad no está obligada a realizar el cobro de sus acreencias, como por ejemplo, tratándose de acreencias que 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, o aquellas respecto de las cuales, desde el momento mismo en que debe realizarse su reconocimiento, la entidad cuenta con la información suficiente del estado de precariedad o pobreza del deudor que le impediría efectuar el pago.

Así las cosas, se precisa que la ausencia del talento humano necesario para cobrar una acreencia o el hecho de que según la experiencia de la entidad, los deudores no concurren a realizar los pagos de forma voluntaria, no son óbice para no realizar el reconocimiento contable de las cuentas por cobrar, en tanto las mismas no se han extinguido, y pese a la falta de talento humano para cobrarlas, la entidad sigue ostentando el derecho a percibir los flujos financieros por cuanto aún tiene la prerrogativa de cobro coactivo o puede acudir ante los jueces competentes para cobrar dichos conceptos.

En este sentido, si posterior al reconocimiento de las cuentas por cobrar, se presenta el incumplimiento de los pagos por parte de los deudores, el respectivo municipio deberá aplicarles el deterioro de valor a dichas cuentas por cobrar, para cuyo cálculo podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, atendiendo a lo señalado en el numeral 2.4. Medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar.

Pregunta 2

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, 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.

De conformidad con lo anterior, habrá lugar a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos

montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Así las cosas, se precisa que la ausencia del talento humano necesario para cobrar una acreencia o el hecho de que según la experiencia de la entidad, los deudores no concurren voluntariamente a realizar los pagos, tampoco son causales para realizar la baja en cuentas, por cuanto la entidad sigue ostentando un derecho en su favor, ya que por esas razones no se extingue, y sigue esperando el flujo financiero por dichos derechos, en tanto, continúa ostentando la prerrogativa del cobro coactivo o puede acudir ante los jueces competentes para lograr el pago de sus acreencias.

CONCEPTO No. 20231100018871 DEL 07-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento, deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar por multas y sanciones expedidas por la entidad a través de resoluciones.

Doctora
MANUELA ARBÉLAEZ
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010025232 del 25 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:

“Una entidad sancionada (sic) con multas a algunos ciudadanos infractores (normas ambientales, comparendos), a través de resoluciones, mi duda es la siguiente:

1. esas resoluciones hacen parte del activo de la entidad
2. es necesario que estén reflejadas en el activo, cuentas por cobrar, o solo basta con la expedición de la resolución
3. algunas resoluciones no fueron remitidas a cobro coactivo dentro de los cinco años, es decir no se cobran:
 - a. se castiga la cartera
 - b. si se castiga la cartera hay daño fiscal
 - c. por el hecho de no iniciarse cobro coactivo hay daño fiscal
4. en algunos casos el mandamiento de pago se notifica después de los cinco años de la ejecutoria de la resolución y luego de otros cinco años se declara la prescripción, hay daño
5. el valor de la multa contenido en la resolución hace parte del presupuesto de la entidad”.

En comunicación telefónica del 05 de julio de 2023, se aclara que la consulta es realizada para la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca.

CONSIDERACIONES

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, 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:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le

otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación

incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. 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 entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

32. Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

1.4.2. Medición

(...)

34. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos

estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El 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 acuerdo con las consideraciones expuestas, y dado que el principio de contabilidad de Devengo establece que la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable, lo cual conlleva a que en la contabilidad se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En 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. 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.

Con base en lo anterior y en los antecedentes descritos, se procede a dar respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas 1 y 2: reconocimiento de las resoluciones expedidas por la entidad por concepto de multas

Si la entidad ostenta un derecho del cual espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, reconocerá este hecho cuando surja el derecho a percibir dichas sumas de dinero y contra la decisión emitida en la resolución no proceda ningún recurso, para lo cual debitará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, estas cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

Ahora bien, si en el momento en que ocurre el hecho económico la entidad cuenta con información que acredita que no existe probabilidad de flujo financiero, ya sea porque el deudor se encuentra en un estado de precariedad o pobreza que le impide a la entidad perseguir el pago de la deuda, o este falleció y no existen bienes que puedan perseguirse para lograr tal pago, entre otras circunstancias que imposibilitan el cobro por parte de la entidad de tales recursos a sus deudores, no deberá reconocerse la cuenta por cobrar ni el ingreso en los estados financieros.

En consecuencia, si es posible que haya una entrada de flujo financiero fijo o determinable a la entidad, esta deberá revelar el hecho en las notas a los estados financieros y, si cuenta con una medición, podrá efectuar el registro en cuentas de orden deudoras.

Preguntas 3 y 4: baja en cuenta de los valores de las resoluciones por no cobro

Como se indicó, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las acreencias de las que generalmente espera la entrada de flujo financiero dado que provienen de documentos que prestan mérito ejecutivo.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, por los conceptos de multas y sanciones, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento como activo.

En este sentido, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que, si ha existido evidencia objetiva de pérdidas crediticias esperadas en relación con los flujos futuros esperados por los conceptos de multas y sanciones, entonces las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar.

Sobre el particular, es preciso señalar que el deterioro de las cuentas por cobrar debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá realizarse su baja en cuentas; y en caso contrario, esto es, si aún existe probabilidad de flujo financiero, pero se evidencian indicios de deterioro, no deberá realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, sino que deberán deteriorarse.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por los valores previamente reconocidos, y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y la diferencia se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Por último, si la situación planteada en su consulta se ha presentado desde períodos contables anteriores y la entidad no ha efectuado el reconocimiento de acuerdo con lo mencionado en los numerales 1 y 2, 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, o de las respectivas cuentas afectadas.

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.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que la entidad evalúe y adelante ante las instancias pertinentes, si así lo define, las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

Pregunta 5: incorporación de los valores de las resoluciones en el presupuesto de la entidad

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

En consecuencia, es preciso señalar que la CGN no es la entidad competente para pronunciarse respecto a si los valores incluidos en las resoluciones expedidas por la entidad por conceptos de multas y sanciones pueden ser incorporados como parte del presupuesto de la vigencia. 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, esta pregunta se ha trasladado a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por considerarse que dicha entidad es la competente para pronunciarse sobre el asunto referido.

CONCEPTO No. 20231100020151 DEL 19-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las matrículas y el beneficio por descuento por concepto de votaciones efectuado a los estudiantes.

Capitán de Navío
(RA) RAMIRO ALFREDO RODRÍGUEZ RUGE
Jefe División Financiera
Universidad Militar Nueva Granada
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027362 del 07 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 manera atenta, me dirijo a su despacho con el propósito de solicitar concepto sobre el tratamiento o procedimiento contable a aplicar por parte de la Universidad Militar Nueva Granada, institución de educación superior de carácter público con régimen orgánico especial e identificada con el código 821700000 en el siguiente caso:

Anualmente, la Universidad emite una certificación a la Subdirección de Desarrollo Sectorial de la Educación Superior del Ministerio de Educación Nacional informando sobre los descuentos aplicados durante la vigencia por concepto de voto con los soportes respectivos en aplicación de lo dispuesto por la Ley 815 de 2003 y sus modificatorias.

Los ingresos recibidos por concepto de matrículas se causan conforme la norma de ingresos de transacciones con contraprestación en el momento en que efectivamente se reciben afectando las cuentas de bancos (1110), ingresos por prestación de servicios educativos (4305) y la de descuentos por matrículas (4395) atendiendo la modalidad de estudio.

Cuando se reciben los recursos de apoyo por los descuentos realizados en los valores de las matrículas por concepto de votaciones, a través de acto administrativo, se afectan la cuenta de bancos (1105) y la cuenta de transferencias (4428).

Dado lo anterior y, atendiendo la normatividad contable vigente aplicable a las Entidades de Gobierno, ¿qué tratamiento contable se debe aplicar antes que el Ministerio de Educación Nacional realice el giro de los recursos a la Universidad por concepto de votaciones?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 815 de 2003, "Por la cual se aclara la Ley 403 de 1997 y se establecen nuevos estímulos al sufragante" señala: "Artículo 1°. Aclárase el alcance del numeral 5 del artículo 2° de la Ley 403 de 1997 en el siguiente entendido: el descuento del diez por ciento (10%) en el valor de la matrícula a que tiene derecho el estudiante de Institución Oficial de Educación Superior, como beneficio por el ejercicio del sufragio, se hará efectivo no sólo en el período académico inmediatamente siguiente al ejercicio del sufragio sino en todos los períodos académicos que tengan lugar hasta las votaciones siguientes en que pueda participar" (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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 (...) Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

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 entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

(...)

2.2. Medición

16. Los ingresos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados.

(...)

18. La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

19. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

20. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la entidad reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la entidad postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y dado que el principio de Devengo establece que la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable, la Universidad reconocerá los ingresos por prestación de servicios educativos cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio.

Los ingresos por concepto de servicios educativos deberán atender para su reconocimiento, el momento y condiciones en que sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos. Para la medición de dichos ingresos, la entidad deberá observar los criterios de la Norma de ingresos de transacciones con

contraprestación, donde se indica que, estos se medirán por el valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir.

Adicionalmente, es necesario aclarar que los recursos que recibe la Universidad de parte del Ministerio de Educación Nacional, por el beneficio otorgado a los estudiantes por descuento por concepto de votaciones ayudan a pagar la matrícula de los estudiantes que se matricularon en el respectivo semestre y solicitaron el beneficio. Por lo tanto, su tratamiento contable se hará de acuerdo con lo estipulado en la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación y no como transferencias recibidas a la luz de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En consecuencia, los registros contables para el reconocimiento de los ingresos por concepto de matrícula, la cual incluye el valor pagado por el estudiante y el valor a cobrar al Ministerio de Educación Nacional por el beneficio otorgado, serán los siguientes:

- Generación de los recibos de matrícula a los estudiantes que solicitaron el beneficio

El importe neto liquidado y notificado a los estudiantes, así como el del valor correspondiente al beneficio, previo a que ocurra la prestación del servicio no genera registro alguno.

- Se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes que solicitaron el beneficio

Con el recaudo del valor pagado por concepto de matrícula de los estudiantes, previo a la prestación del servicio educativo, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que se preste el servicio de educación, la Universidad podrá reconocer el ingreso correspondiente a la matrícula para lo cual debitará la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor asumido por el estudiante, la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por el valor del beneficio que será cancelado por el Ministerio de Educación Nacional, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, por el total de ingreso del servicio.

- No se recibe pago anticipado por parte de los estudiantes que solicitaron el beneficio

Cuando no se ha recibido pago anticipado y la institución presta el servicio educativo, la Universidad debitará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, en la cual deberá identificar el valor que será pagado por el estudiante y el valor que será pagado por el Ministerio de Educación Nacional por el beneficio generado, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Con ocasión de los pagos efectuados por los estudiantes, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en el auxiliar que corresponda de la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

- Pago del Ministerio de Educación Nacional del beneficio otorgado

Cuando el Ministerio de Educación Nacional pague el beneficio otorgado, la Universidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará el auxiliar que corresponda de la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Por último, dado que en su consulta indica el tratamiento contable que ha realizado la Universidad desde períodos contables anteriores y este difiere de lo indicado anteriormente, la Universidad 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.

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. 20231100021461 DEL 02-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la consignación realizada por algunos funcionarios de la entidad para subsanar el hallazgo realizado por la Contraloría General de la República

Doctora
 PAOLA ANDREA GONZÁLEZ BARRERA
 Grupo de Contabilidad
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
 Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029372 del 21 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Dentro del actuar cotidiano de la Corporación hace varios meses se inició un proceso para imponer sanción a unos terceros. En el desarrollo del mismo, los terceros dieron respuesta, la cual a pesar de no ser suficiente no se controvertió por parte de la Corporación y no se dio continuidad al proceso sancionatorio.

En la auditoría adelantada recientemente por la Contraloría General de la República, el ente auditor identificó estas situaciones e impuso hallazgo tanto fiscal como disciplinario con relación al tema por no llevar a cabo el cobro y recaudo de los recursos relacionados con la sanción.

A fin de subsanar la observación fiscal, los funcionarios involucrados consignaron los recursos dejados de cobrar según lo considerado por la Contraloría, pero como se mencionó anteriormente las sanciones nunca fueron facturadas ni cobradas razón por la cual no existe registro contable previo para cubrir. Por lo anterior, surge la inquietud de cuál es el registro contable apropiado para el recaudo de estos recursos consignados por los funcionarios, que permita atender el hallazgo fiscal observado por la Contraloría”.

Por medio de llamada telefónica la consultante aclaró que la Contraloría no emitió ningún acto administrativo o documento en donde conste la obligación de los funcionarios de realizar tal consignación, sino que la misma se realizó de forma

voluntaria por parte de los funcionarios para subsanar la observación realizada por la Contraloría en su informe.

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.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales.

1.4.1. Reconocimiento

(...)

Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación señala que las sanciones se reconocerán como ingreso cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.

Por su parte, el principio de Devengo dispone que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo.

De conformidad con lo anterior, y en atención a que en la consulta se establece que la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca inició, pero no culminó un proceso sancionatorio en contra de algunos terceros, se precisa que tal como se manifestó en la consulta no era viable el reconocimiento de las respectivas cuentas por cobrar y de los ingresos por tales conceptos, en tanto dichos hechos económicos no surgieron.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los funcionarios de la Corporación consignaron los valores que hubieran correspondido a las sanciones para subsanar la omisión incurrida, atendiendo al principio de Devengo, este hecho económico surgió directamente con la consignación, en tanto con anterioridad a dicha consignación, la Contraloría no impuso una sanción en contra de los funcionarios, ni realizó un compromiso de pago con estos por no haber culminado e impuesto las sanciones en el proceso sancionatorio referido.

Así las cosas, una vez recibida la consignación la Corporación debe reconocer el hecho económico con un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Simultáneamente, 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, reconocida previamente.

CONCEPTO No. 20231120022731 DEL 09-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable del recaudo efectuado de los recursos de cuentas por cobrar de una entidad pública por un concesionario y administrados por el mismo. Tratamiento contable de las cuentas por cobrar y su caducidad.

Doctora
MARÍA ISABEL LUGO PULECIO
Directora del Departamento Administrativo de Valorización Distrital
Alcaldía Distrital de Cartagena de Indias
Cartagena de Indias, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024972 del 24 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:

“(…) de conformidad con sus competencias solicitamos su amable colaboración con un concepto en el cual se aclare a este Departamento las siguientes inquietudes:

1. ¿Qué se entiende por cartera?
2. En los casos en que los recaudos de cuentas por cobrar de una entidad pública se encuentran administrados por un concesionario, ¿Bajo qué normativa deben ser recibidas dichas cuentas por cobrar?
3. Para el recibo de las cuentas por cobrar administradas por un concesionario que procedimiento se debe llevar a cabo para ser incluidas dentro de la contabilidad de la entidad y después de transcurrido qué tiempo operaría la caducidad o habría algún impedimento para ello?”.

A través de correo electrónico del 14 de junio de 2023 la doctora Alexandra Soler Hernández, Subdirectora Administrativa y Financiera del Departamento Administrativo de Valorización Distrital, indica frente al concesionario mencionado en la consulta que

“las gestiones realizadas por el consorcio era la realización de una obra y producto de esta la administración del recaudo de contribución por valorización”.

CONSIDERACIONES

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).

El Contrato de Concesión N° VAL-02-06 del 29 de diciembre de 2006 suscrito entre el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y el Consorcio Vial Isla Barú, incluye entre sus cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO.- El objeto del presente Contrato, es el de otorgar a EL CONCESIONARIO, la Concesión "Para la construcción y mejoramiento de la vía Transversal de Barú" el cual incluye: a) La revisión de los estudios y diseños de la vía según las especificaciones técnicas de la propuesta, las cuales hacen parte de este contrato. b) Construcción de la vía (31 kms aproximadamente) en pavimento flexible, más las entradas a los puertos de los tres (3) poblados de la Isla, Ararca, Santana y Barú (2,2 kms aproximadamente); e) La financiación del proyecto, incluidos los estudios de factibilidad y los costos Administrativos del Departamento Administrativo de Valorización, contemplados en el cuadro de presupuesto de obra presentado por el Concesionario en su propuesta y los costos administrativos y financieros durante los sesenta (60) meses de la recuperación de la inversión. CLÁUSULA SEGUNDA: PLAZOS.- El contrato estará sometido a los siguientes plazos: A) PARA LA ETAPA DE DISEÑO Y PROGRAMACIÓN.-A partir de la fecha de la firma del "Acta de Iniciación de la Etapa de Programación" EL CONCESIONARIO contara con seis (6) meses en los que deberá: (...) 5. EL CONCESIONARIO deberá constituir el fideicomiso para la debida administración de los recursos financieros de la concesión y las tasas de contribución a que tiene derecho en virtud de este contrato, antes de iniciar el recaudo de las contribuciones por valorización. Para lo anterior deberá entregar a EL CONCEDENTE copia del contrato de fiducia, la cual deberá ser aprobada previamente por EL CONCESIONARIO, y en ésta se indicarán claramente las obligaciones establecidas en los pliegos y la oferta, así como la fecha de constitución y eventual terminación del fideicomiso (...) C) PARA LA ETAPA DE RECAUDO. El plazo para la facturación y recaudo por valorización cedida a EL CONCESIONARIO para la recuperación de la inversión y utilidades, es de sesenta (60) meses, contados a partir de la ejecutoria de la resolución de distribución de la contribución por valorización generada por la obra del proyecto objeto del contrato (...) En todo caso si al vencimiento de esta etapa, existieran saldos por contribución de valorización no recaudados, El CONCESIONARIO continuará con el recaudo por cuatro (4) meses adicionales, a menos que EL CONCEDENTE ya haya cancelado todos los saldos pendientes. PARÁGRAFO: Una vez terminada la etapa de construcción EL CONCESIONARIO en cualquier momento podrá devolver la cartera a EL CONCEDENTE. Desde este momento, los pagos que el Distrito deba efectuar a EL CONCESIONARIO se realizarán en los montos recaudados, por bimestre vencido. Transcurridos cuatro (4) meses posteriores al vencimiento a la etapa de recaudo, el Distrito cancelará a EL CONCESIONARIO la totalidad del saldo pendiente de los dineros no recaudados de la contribución de Valorización por todo concepto, los cuales se liquidaran de acuerdo a la Cláusula Quinta, parágrafo tercero de este contrato. (...) CLÁUSULA QUINTA: FORMA DE PAGO.- EL CONCEDENTE pagará al CONCESIONARIO la recuperación de la inversión

en el proyecto, más el mantenimiento y en general todos los costos relacionados en la propuesta, durante la concesión, mediante la cesión que EL CONCEDENTE hace a favor de EL CONCESIONARIO de los derechos de recaudo de la contribución de valorización decretada y liquidada para este proyecto, que EL CONCEDENTE garantiza. Para la recuperación de la inversión se procederá así: Cesión de la Contribución de Valorización decretada y liquidada por EL CONCEDENTE, según la oferta de EL CONCESIONARIO recaudada en los montos y oportunidades establecidos en el Plan de Pagos, establecidos en la resolución de decretación y liquidación de la contribución (...) La contribución se liquidará conforme a los párrafos siguientes de esta Cláusula (...) PARÁGRAFO TERCERO: CUOTA POR VALORIZACIÓN: El recaudo cedido, lo cobrará el CONCESIONARIO a los propietarios de los predios, mensualmente y durante sesenta (60) meses, contados a partir de la firma del "Acta de iniciación de la Etapa de construcción"; Cada cuota corresponde a una sesentava parte del capital, más los intereses de capital pactados en el párrafo primero, más los intereses de mora si hubiere lugar, según lo pactado en el párrafo segundo. PARAGRAFO CUARTO: En los cobros mensuales directos que haga EL CONCESIONARIO, implementará todos los mecanismos necesarios para que el mismo sea efectivo y real, por lo tanto deberá agotar las instancias administrativas y legales relacionadas con el cobro persuasivo y prejurídico; entendiéndose como tal el hecho de requerir, por escrito, al contribuyente del pago de su obligación, como mínimo en tres (3) oportunidades, en un lapso no menor de ciento veinte (120) días. CLÁUSULA SEXTA: OTRAS OBLIGACIONES DE EL CONCESIONARIO.- Son obligaciones de EL CONCESIONARIO, además de las ya previstas, las siguientes: (...) 8. Construir las obras del proyecto vial, así como las necesarias para la operación del mismo, de acuerdo con el diseño elaborado por EL CONCESIONARIO (...) 11. Facturar y recaudar la contribución de valorización decretada y liquidada por EL CONCEDENTE para la financiación de este proyecto. 12. Facilitar el pago de la contribución mediante el establecimiento del recaudo a través de agencias del sistema financiero. (...) 17. Revertir a EL CONCEDENTE los bienes objeto de la concesión, incluyendo las obras e instalaciones y equipos afectados directamente a la operación de las mismas, en estado de funcionamiento y con el nivel de servicio establecido en el pliego de condiciones (...) CLÁUSULA SÉPTIMA: OTRAS OBLIGACIONES DEL CONCEDENTE: Son obligaciones de EL CONCEDENTE además de las previstas las siguientes: (...) 7. Adelantar los procesos de cobro coactivo, dentro de los términos establecidos en el contrato, como recaudador especial investido de jurisdicción coactiva y de un sustanciador, para los pagos del proyecto con cargo al fideicomiso abierto por el CONCESIONARIO para este fin. 8. Los dineros provenientes del recaudo por concepto de valorización del proyecto denominados "Obra Pública para el Mejoramiento de la vía Transversal de Barú" serán depositados en una fiduciaria legalmente constituida y vigilada por la Superintendencia Bancaria y designan como único beneficiario a EL CONCESIONARIO. En ningún caso esos dineros podrán tener destinación diferente a la del proyecto objeto de esta licitación. Lo anterior es válido para cada etapa del proyecto y para todo tipo de recaudo relacionado con el proyecto. (...) 9. El CONCEDENTE garantizará que una vez suministrada la información sobre el cobro prejurídico, se dé inicio al cobro por jurisdicción coactiva en los plazos contemplados en la Ley (...) CLÁUSULA VIGÉSIMA TERCERA: GARANTÍA DE INGRESO POR VALORIZACIÓN.- EL CONCEDENTE se obliga a tener en firme la distribución de la contribución de valorización de los predios incluidos en la Zona de influencia del proyecto, dentro de la semana

siguiente después de la aprobación del presupuesto definitivo del contrato, de manera tal que inicie la facturación y recaudo de la contribución, una vez este en firme la resolución del riego, momento para el cual deberá tener constituida la Fiducia. EL CONCEDENTE como responsable de decretar, distribuir y liquidar la contribución por valorización, asumirá el valor total de las disminuciones individualizadas de la contribución causada por reducción de las liquidaciones debido a errores de riego o deficiencias de factorización, en las áreas o cabidas, en la inclusión indebida de precios en la zona de influencia, en errores aritméticos o causa similar, manteniendo siempre el equilibrio económico del contrato. La contabilización de estas disminuciones se efectuará trimestralmente a partir de la iniciación del recaudo y se pagará a más tardar al final del trimestre siguiente. En caso que EL CONCEDENTE incumpla con dicho pago, pagará la financiación mensual correspondiente durante los meses en que no se ha efectuado el pago y unos intereses de mora que se calcularán de acuerdo a la cláusula Quinta, Parágrafo segundo del presente contrato” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una

entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

9. Como contraprestación, de conformidad con los términos del acuerdo, la entidad concedente puede compensar al concesionario por el activo que proporcione o por la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o b) cediendo al concesionario el derecho a obtener ingresos producto de la explotación del activo en concesión o de otro activo generador de ingresos (cesión de derechos de explotación al concesionario).

(...)

1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

12. Cuando la entidad concedente tenga una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, la entidad concedente reconocerá un pasivo financiero. La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se ha comprometido a desembolsar valores específicos o cuantificables durante el plazo del acuerdo de concesión.

13. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

14. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El 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 acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

1. ¿Qué se entiende por cartera?

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) no contempla una definición para el término "cartera". No obstante, se precisa que el RCP contiene la Norma de cuentas por cobrar y, en el Catálogo General de Cuentas, existe un grupo de cuentas denominado Cuentas por cobrar para el registro de los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, en las cuales se incluyen derechos originados en transacciones sin contraprestación, como es el caso de impuestos, contribuciones y transferencias.

2. Tratamiento contable del recaudo efectuado de los recursos de cuentas por cobrar de una entidad pública por un concesionario y administrados por el mismo

De acuerdo con lo estipulado en el Contrato de Concesión N° VAL-02-06 del 29 de diciembre de 2006 suscrito entre el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y el Consorcio Vial Isla Barú, los recursos recaudados por el concesionario por concepto de contribución por valorización corresponden al pago que realiza el Distrito al concesionario por la inversión efectuada en el proyecto, el mantenimiento y en general todos los costos relacionados en la ejecución del contrato. Por lo que, independientemente de que el recaudo de los recursos del pago mencionado se efectúe en la fiducia creada por el concesionario, los recursos de la contribución por valorización serán reconocidos por la entidad territorial como cuentas por cobrar e ingresos en su información financiera, debitando la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, el tratamiento contable del contrato de concesión que le corresponde aplicar a la entidad está enmarcado por los lineamientos señalados en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, la cual incluye el reconocimiento de los activos construidos por el concesionario así como el pasivo financiero generado como contraprestación por las obras ejecutadas por este. Para ello, la entidad reconocerá el bien construido por el concesionario dependiendo de su naturaleza, debitando la subcuenta y cuenta de la clase contable 1-ACTIVOS y acreditando la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

De forma posterior, la disminución del pasivo financiero se efectuará por los recursos que sean recaudados por el concesionario a través de la fiducia por el concepto de contribución por valorización que se factura a los propietarios de los predios, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de

concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

3. Tratamiento contable de las cuentas por cobrar

Como se indicó en las conclusiones del numeral 1 de este concepto, las cuentas por cobrar que surjan por concepto de contribución de valoración que sea facturado a los propietarios de los predios, deben ser reconocidas en la información financiera de la entidad, y le corresponde a la entidad darle el tratamiento contable de acuerdo con lo indicado por el Marco Normativo para Entidades del Gobierno, esto es, las cuentas por cobrar reconocidas por la entidad posteriormente se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. Así mismo, la responsabilidad del cobro y del recaudo de estas acreencias es de la entidad en todo momento.

Por lo tanto, si en el momento en que se generan las cuentas por cobrar, la entidad cuenta con información que acredita que no existe probabilidad de flujo financiero, ya sea porque el deudor se encuentra en un estado de precariedad o pobreza que le impide a la entidad perseguir el pago de la deuda, o este falleció y no existen bienes que puedan perseguirse para lograr tal pago, entre otras circunstancias que imposibilitan el cobro por parte de la entidad de tales recursos a sus deudores, no deberá reconocerse la cuenta por cobrar ni el ingreso en los estados financieros. En consecuencia, si es posible que haya una entrada de flujo financiero fijo o determinable a la entidad, esta deberá revelar el hecho en las notas a los estados financieros y, si cuenta con una medición, podrá efectuar el registro en cuentas de orden deudoras.

Ahora bien, 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. 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, como por ejemplo que ya se haya vencido el término legal para su cobro; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento como activo.

En este sentido, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

De otra parte, es pertinente aclarar que la entidad deberá realizar la estimación del deterioro, 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, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar.

Sobre el particular, es preciso señalar que el deterioro de las cuentas por cobrar debe aplicarse cuando aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar. Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de las mismas.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá realizarse su baja en cuentas; y en caso contrario, esto es, si aún existe probabilidad de flujo financiero, pero se evidencian indicios de deterioro, no deberá realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sino que deberán deteriorarse.

Por último, si la entidad no realizó el registro de los hechos económicos derivados del Contrato de Concesión N° VAL-02-06 del 29 de diciembre de 2006 conforme a los numerales 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.

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. 20231100023111 DEL 10-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los valores reconocidos por sobretasa ambiental.

Doctora
CLAUDIA LILIANA OTÁLVARO SERNA
Contraloría General de Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400017022 del 30 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... me encuentro adelantando auditoría financiera a la Corporación Autónoma Regional de Risaralda CARDER. Comunicué a la entidad una observación debido a que se identificaron presuntos errores de clasificación contable en el procedimiento de registro contable de la sobretasa ambiental considerando la siguiente situación: Dos municipios cambiaron de método de recaudo de sobretasa en la vigencia 2021, pasando de sobretasa a porcentaje ambiental (Decreto 1076 de 2015 Artículo 2.2.9.1.1.1 Porcentaje del impuesto predial), siendo diferente el registro contable para cada uno de acuerdo con el procedimiento establecido por la CGN, es decir, en el año auditado 2022 el método aplicado era porcentaje ambiental, pero quedaron saldos por recaudar correspondientes a sobretasa de vigencias anteriores que fueron objeto de liquidación por dichos municipios y certificados a la CARDER. Esta sobretasa ambiental liquidada correspondiente a vigencias anteriores, surtió ajustes durante toda la vigencia y el municipio envió los respectivos certificados a la CARDER. La pregunta es:

‘La liquidación de esta sobretasa de vigencias anteriores y los ajustes a dicha liquidación durante la vigencia 2022, pueden afectar la cuenta 411060 ingresos de sobretasa de la vigencia 2022 o corresponde a un ajuste de vigencias anteriores en la cuenta 3109 resultado de ejercicios anteriores? es importante tener en cuenta que durante el 2022 el método aplicado fue ‘porcentaje ambiental’ y los saldos de sobretasa corresponden a

vigencias anteriores, es decir, en mi concepto correspondía a ajustes de la cartera por cuentas por cobrar al contribuyente con contrapartida en la cuenta 3109”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de cuentas por cobrar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalaban:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.3. 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 cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva” (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 Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establece:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 593 de 2018, señala:

1. PORCENTAJE AMBIENTAL SOBRE EL TOTAL DEL RECAUDO POR CONCEPTO DE IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO

1.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y del porcentaje ambiental

(...)

Adicionalmente, con base en el recaudo, los municipios o distritos registrarán la obligación de transferir el porcentaje correspondiente a las Corporaciones Autónomas Regionales (en adelante, las CAR) mediante un débito en la subcuenta 542322- Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, las CAR registrarán el ingreso correspondiente mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442824-Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos a las CAR, los municipios o distritos debitarán la subcuenta 240315- Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

(...)

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitarán la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, los municipios o distritos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, disminuirán las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos de la sobretasa ambiental a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos debitarán la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad reconocerá como activo los valores de sobretasa ambiental que cumplan la definición de activo, esto es, recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Asimismo, la Norma de cuentas por cobrar señala que la entidad reconocerá los derechos adquiridos en desarrollo de sus actividades, y de los cuales se espera la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, como parte de cuentas por cobrar en su información financiera.

Por lo tanto, el tratamiento posterior de los valores que la entidad ha reconocido por sobretasa ambiental corresponderá a lo señalado en el numeral 2.4. Medición posterior, de la norma mencionada, el cual indica que las cuentas por cobrar se mantendrán por

el valor de la transacción y se disminuirán por cualquier pérdida por deterioro del valor, la cual se registrará afectando el resultado del periodo mediante un débito en la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR). Por lo tanto, las disminuciones del valor por concepto de deterioro del periodo de las cuentas por cobrar por sobretasa ambiental no afectarán las subcuentas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

No obstante, si los ajustes que se realizan a los valores reconocidos como cuentas por cobrar por sobretasa ambiental corresponden a errores en las liquidaciones de periodos anteriores y, por lo tanto, aumenta o disminuye el valor que se debe reconocer en la información financiera, la entidad deberá tratar estos hechos y 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.

Por consiguiente, si el error corresponde a un mayor valor de la cuenta por cobrar, la entidad lo registrará debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por su parte, si el error corresponde a un menor valor de la cuenta por cobrar, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

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.

De otra parte, si la entidad debe reconocer nuevas liquidaciones por sobretasa ambiental, por cuanto corresponden a periodos en los cuales era la forma de liquidación, entonces le corresponderá aplicar el numeral 2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental del Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

No obstante, si las liquidaciones corresponden a periodos en los cuales la liquidación se efectúa a través de porcentaje ambiental, la entidad deberá aplicar el numeral 1.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y del porcentaje ambiental del Procedimiento.

CONCEPTO No. 20231100024321 DEL 17-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Uso de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD

Doctora
VIVIAN LILIBETH BERNAL IZQUIERDO
Subdirectora Financiera
Contraloría de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032072 del 10 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:

“De manera atenta y con el fin de tener certeza respecto al adecuado registro contable de algunas partidas de cuentas por cobrar se realiza consulta contable teniendo en cuenta lo expuesto por la Auditoría General de la República en el hallazgo administrativo No. 1 del informe final de Auditoría Financiera y de Gestión a la Contraloría de Bogotá D.C. vigencia 2022 así:

Hallazgo administrativo nro. 1, por inadecuada Clasificación de subcuentas (...) ... en la sub-subcuenta 138490005-Salarios y prestaciones sociales y la sub-subcuenta 138490005-Funcionarios y exfuncionarios, registra los procesos de jurisdicción coactiva interpuestos por la entidad, no siendo estas por concepto las clasificaciones correctas, pues la CGN de término como son cuentas específicas definidas y existentes en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (...) ... ii) para el reconocimiento de las operaciones provenientes de multas por sanciones disciplinarias, reintegro de sumas de dinero a funcionarios o ex funcionarios, determinó la cuenta 1338- Sentencias, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad.

Es importante precisar que la Contraloría de Bogotá D.C. registra en el grupo 13 Cuentas por cobrar, subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar, los siguientes conceptos:

1. Procesos que son llevados en la Subdirección de Jurisdicción Coactiva de la Contraloría de Bogotá D.C., por actos administrativos (resoluciones) de mayores valores pagados por conceptos de sueldos y salarios y prestaciones sociales a los cuáles presentan un mandamiento de pago, son procesos en cobro coactivo sobre los cuales no existe un proceso judicial.
2. Cuentas por cobrar a funcionarios y exfuncionarios por salarios y prestaciones sociales que no se encuentran en la Subdirección de Jurisdicción Coactiva ni en proceso judicial, sino que se encuentran en cobro persuasivo por parte de Talento Humano y que se encuentran pendiente el reintegro por parte del funcionario o el descuento por nómina.
3. Cuentas por cobrar de conceptos de descuentos de salud, pensión y F.S.P. del empleado que no se encuentran en jurisdicción coactiva ni en proceso judicial, sino que se encuentra pendiente el reintegro por parte del funcionario o el descuento por nómina.

En este orden de ideas, comedidamente solicito a usted se sirva dar concepto sobre los siguientes interrogantes:

1. ¿Qué cuenta contable se utiliza para registrar cuentas por cobrar por concepto de salarios y prestaciones sociales a ex funcionarios que se encuentran en procesos de cobro coactivo llevados por parte de la Subdirección de Jurisdicción Coactiva de la Contraloría de Bogotá D.C.?
2. ¿Qué cuenta contable se utiliza para registrar cuentas por cobrar por concepto de sueldos y salarios y prestaciones sociales que se encuentran en cobro persuasivo o pendientes de realizar los descuentos en el proceso de nómina por parte de Talento Humano y que aún no ha llegado a la Jurisdicción Coactiva?
3. ¿Qué cuenta contable se utiliza para registrar cuentas por cobrar por concepto de aporte del empleado a Salud, Pensión y Fondo de solidaridad pensional que se encuentran en cobro persuasivo o pendientes de realizar los descuentos en el proceso de nómina por parte de Talento Humano y que aún no han llegado a Jurisdicción Coactiva?
4. ¿En qué casos se usa la cuenta 1338- Sentencia, laudos arbitrales y conciliaciones judiciales a favor de la Entidad?”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“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.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor”

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:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias”.

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

(...)

1.2. Sentencia ejecutoriada, laudo arbitral definitivo, acta de conciliación extrajudicial o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la entidad, o con el acta de conciliación extrajudicial, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y se acreditará la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad, la subcuenta 480861-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad o la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad o la subcuenta 480251-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad, de la cuenta 4802-FINANCIEROS” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, describe la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos originados en procesos judiciales y mecanismos alternativos de solución de conflictos interpuestos o radicados por la entidad en contra de terceros. También incluye el valor del derecho por intereses, incluidos los moratorios, y el valor de las costas procesales a favor de la entidad”.

Asimismo, dicho CGC describe la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”.

CONCLUSIONES

Preguntas 1, 2 y 3

De conformidad con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante

los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

En atención a lo anterior, cuando la entidad ostente un derecho del cual espere a futuro, la entrada de un flujo financiero deberá realizar el reconocimiento de la respectiva cuenta por cobrar, con independencia de si su cobro se realizará mediante el procedimiento administrativo de cobro coactivo o acudiendo ante la jurisdicción.

Así las cosas, la cuenta contable que debe utilizarse para realizar el registro de las cuentas por cobrar referidas en su consulta es la 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, en tanto en la misma se reconocen los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las otras cuentas por cobrar del CGC.

Pregunta 4

De conformidad con lo señalado en el CGC la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD representa el valor de los derechos originados en procesos judiciales y mecanismos alternativos de solución de conflictos interpuestos o radicados por la entidad en contra de terceros, y también el valor del derecho por intereses, incluidos los moratorios, y el valor de las costas procesales a favor de la entidad.

Por otro lado, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias señala que, con la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la entidad, o con el acta de conciliación extrajudicial, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD.

En virtud de lo anterior, en la cuenta referida sólo se reconocerán los derechos a favor de la entidad originados en providencias judiciales, laudos arbitrales y actas de conciliación extrajudicial, una vez se encuentren en firme. Por lo cual, se precisa que las cuentas por cobrar de que trata su consulta, al no surgir en virtud de una providencia judicial, un laudo arbitral o un acta de conciliación extrajudicial, no deben ser reconocidas en la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se deberá continuar aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

Así las cosas, es preciso señalar que, si la entidad inicia procesos judiciales de cobro, como el proceso ejecutivo, previamente debió realizar el reconocimiento de la respectiva cuenta por cobrar, y respecto a la misma debe seguir aplicando la Norma de

cuentas por cobrar y no el procedimiento contable en mención. Lo anterior también es aplicable a las cuentas por cobrar que se pretenden cobrar mediante el procedimiento administrativo de cobro coactivo, en tanto previamente también debió realizarse el reconocimiento de la respectiva cuenta por cobrar y respecto a las mismas también se debe continuar aplicando la Norma de cuentas por cobrar y no el procedimiento contable señalado.

CONCEPTO No. 20231100025641 DEL 31-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Uso de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. Reconocimiento posterior de activos clasificados como cuentas por cobrar.

Doctora
DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
Directora Administrativa de la División de Contabilidad
Consejo Superior de la Judicatura
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032892 del 14 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:

“Solicito su amable colaboración para emitir concepto sobre el registro contable de las deudas de difícil cobro por concepto de Incapacidades y reintegros, (...) previas las siguientes consideraciones:

1. (...) la entidad, luego de analizar la antigüedad de la cartera y los argumentos de los responsables del cobro de incapacidades de los motivos por los cuales no ha sido posible su recuperación, implementó y calculó el deterioro de esta cartera que alcanzaba la suma de \$42.845.832.918,72; ejercicio que permitió establecer los porcentajes estimados de recuperación de acuerdo a los días de antigüedad de la cartera, llegando a una cifra de \$32.395.296.341.

2. En este contexto, la entidad cuenta con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera, mediante procedimientos e instructivos que propenden por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

3. Para la presentación de los estados financieros al final de la vigencia, se estimó del saldo de la cuenta 138426 un valor de \$30.302.304.040,92, como porción no corriente.

4. En el marco de la Auditoría Financiera realizada por la Contraloría General de la República a los estados financieros presentados por la entidad estableció el siguiente hallazgo:

El consejo superior de la Judicatura al 31 de diciembre del 2022, tiene identificados \$30.302.304.040 como cuentas por cobrar no corrientes, las cuales no están reconocidas como deudas de difícil recaudo, debido a que la entidad no ha establecido en el Manual de Políticas los rangos de antigüedad y morosidad bajo los cuales se debe trasladar de la cuenta por cobrar principal a cuentas por cobrar de difícil recaudo dichas deudas.

Lo que genera una subestimación subcuenta 138590- Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo y sobrestimación en la subcuenta y 138426- Pago por cuenta de terceros, en la citada cuantía; e inobservancia del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016 y CGC - El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

5. Al evaluar el impacto que ocasionaría el reconocimiento de la cartera con alguna antigüedad importante en la cuenta 138590- Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo, presenta las siguientes dificultades:

i) (...) la entidad presenta otras cuentas de difícil recuperación, que están siendo gestionadas coactivamente, tales como: multas judiciales, aranceles, pólizas, mayores valores pagados por nómina y otros pagos administrativos pagados en exceso, que están clasificados en las cuentas 1311 CONTRIBUCIONES TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, 1317 TRANSFERENCIAS POR COBRAR y en diferentes subcuentas de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

ii) La desagregación a nivel de auxiliar de la cuenta 1385 agrupa en dos subcuentas, la 138515001 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y la 138590001 Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo, perdiendo la clasificación inicial del grupo 13 CUENTAS POR COBRAR en sus subcuentas y cuentas auxiliares, dificultando entre otras cosas la conciliación entre diferentes dependencias internas proveedoras de esta información.

iii) La reclasificación de la cartera antigua a cuentas de difícil recaudo incrementaría la carga laboral de los responsables de la contabilidad, considerando que el SIIF Nación, usado por la entidad y parametrizado por la Contaduría General de la Nación, no tiene parametrizado contablemente ningún rubro del catálogo de ingresos con la cuenta 1385 DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, sino que acredita las diferentes cuentas auxiliares del grupo 13 CUENTAS POR COBRAR. En consecuencia, se requeriría de reclasificaciones permanentes de todos los recaudos, dificultando el control interno contable.

iv) La adecuada revelación de la dificultad en el cobro de la cartera antigua se está cumpliendo al calcular y registrar en la cuenta 1386 DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), además de la correspondiente revelación en las Notas a los Estados Financieros.

Al respecto pregunto:

1. ¿Cuándo o ante qué circunstancias la Contaduría General de la Nación considera procedente el registro contable en la cuenta 1385 CUENTAS DE DIFÍCIL RECAUDO?
2. ¿Se cumple con el marco normativo para entidades de gobierno NICSP al calcular el deterioro de cartera y revelar la antigüedad de la misma en las notas a los estados financieros, sin que se reclasifique sus saldos a la cuenta 1385 DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO?

De otra parte, y a propósito del registro contable de recaudos de gastos de funcionamiento e inversión que se pasan de una vigencia a otra, que para la Rama Judicial son transacciones frecuentemente cobradas administrativa y coactivamente, la Contaduría General de la Nación cambió en la presente vigencia la parametrización contable del SIIF Nación, con la marca "No Contabiliza NO" a la causación de los reintegros tanto de vigencia actual como de vigencia anterior (...)

(...)

Esta causación está generando inconsistencias contables al registrar un ingreso y no disminuir la cuenta por cobrar, que tenemos causada desde el momento en que se identifica el mayor valor pagado y/o se inicia el proceso de cobro coactivo.

Por lo anterior, pregunto:

1. ¿Debe la entidad reversar la causación en la subcuenta 138490 Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, registradas a la fecha en los estados financieros de la Rama Judicial, por corresponder a mayores valores pagados, y otras cuentas por cobrar solicitando reintegro de gastos de funcionamiento e inversión, ¿por valor de \$13.421.466.326,22?
2. ¿Debo reclasificar el saldo de la subcuenta 138490 ¿Otras cuentas cobrar de la cuenta 1384 ¿OTRAS CUENTAS POR COBRAR, a la subcuenta 138455 Reintegros?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

"2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

1.1. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

1.1.1. Deterioro individual de cuentas por cobrar

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, la entidad medirá, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro por el valor de las pérdidas crediticias esperadas.

(...)

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.

1.1.2. Deterioro colectivo de cuentas por cobrar

9. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva la entidad estimará, como mínimo al final del periodo contable, el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar las pérdidas crediticias esperadas. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

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.

(...)

2.6. Revelaciones

(...)

21. Se revelará el valor del deterioro reconocido o revertido, durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe las cuentas 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), de la siguiente manera:

1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO: “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal”. Esta cuenta se debita con el valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen, y se acredita con el valor del recaudo de la cuenta por cobrar o el valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR):” Representa el valor acumulado del deterioro de las cuentas por cobrar, calculadas de manera individual o colectiva”. Esta cuenta se debita con el valor de la reversión del deterioro o el valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar, y se acredita con el valor estimado del deterioro.

Por otro lado, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las

características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad" (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿Cuándo o ante qué circunstancias la Contaduría General de la Nación considera procedente el registro contable en la cuenta 1385-CUENTAS DE DIFÍCIL RECAUDO?

De acuerdo con 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, la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se utiliza para registrar aquellas cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal.

Cabe resaltar que, teniendo en cuenta el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, las entidades de gobierno deben contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera, dentro de las cuales se contempla la existencia de un manual de políticas contables. Este manual debe estar acorde con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, pero además debe ser definido a partir de juicios profesionales, considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

Lo anterior implica que la antigüedad y morosidad de las cuentas por cobrar, para determinar cuándo se deben reclasificar a la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, son aspectos que la entidad debe definir en sus políticas contables.

2. ¿Se cumple con el marco normativo para entidades de gobierno NICSP al calcular el deterioro de cartera y revelar la antigüedad de la misma en las notas a los estados financieros, sin que se reclasifique sus saldos a la cuenta 1385-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO?

En primer lugar, es importante aclarar que en desarrollo del proyecto de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno al Régimen de Contabilidad Pública (RCP). Es decir, este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que

tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP.

Ahora bien, haciendo referencia a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, las cuentas por cobrar se miden posteriormente por el valor de la transacción menos el deterioro de valor, el cual se puede determinar a partir de la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

En cualquiera de los dos escenarios el deterioro se reconoce de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto en el resultado del periodo, lo cual, además, debe revelarse junto con las reversiones de deterioro efectuadas y el deterioro acumulado en el periodo contable.

Por su parte, y como se mencionó anteriormente, la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO se utiliza para registrar aquellas cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal. En ese sentido si además de ser objeto de deterioro, se evidencia que las cuentas por cobrar deben ser clasificadas dada su antigüedad y morosidad, la entidad no puede omitir este proceso ya que es independiente al reconocimiento de deterioro.

Respecto a los reintegros e inquietudes planteadas sobre las definiciones del SIIF Nación, se precisa lo siguiente:

El Manual de Clasificación Presupuestal expedido por la Dirección General de Presupuesto Público Nacional (DGPPN), define los reintegros, así:

“2-13 Reintegros y otros recursos no apropiados

Corresponde a los montos que las entidades financiadas con aportes del presupuesto nacional reintegran a la DGCPTN o a las tesorerías de los órganos del PGN, como saldos de recursos no ejecutados o valores superiores no previstos³⁷ respectivamente (...)

2-13-1 Reintegros

Corresponde a los ingresos que las entidades financiadas con aportes del presupuesto nacional reintegran a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, o a las tesorerías de los órganos del PGN. (...)

NE: Los reintegros que se reconocen en el PGN corresponden a aquellos que excepcionalmente ingresan de una vigencia anterior y por tanto se consideran una irregularidad al principio de anualidad presupuestal.” (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normatividad contable, el numeral 1.1.2 Reintegros, del Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación, indica:

“Los reintegros corresponden a los recursos restituidos a la tesorería centralizada por parte de la entidad o de un beneficiario final, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.

En el caso del reintegro de recursos girados a la entidad, previo a su realización, esta disminuirá los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas.

Tratándose de reintegros por pagos al beneficiario final, previo a la realización del reintegro, la entidad constituirá una cuenta por cobrar a cargo del beneficiario del pago, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo o gasto inicialmente registradas.

El registro contable de los reintegros dependerá de si los recursos fueron recibidos en el periodo contable o en periodos contables anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Artículo 1º de la Resolución 321 del 12 de diciembre de 2022, expedida por la CGN creó las subcuentas 138455 Reintegros y 480863 Reintegros, en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, el Artículo 3º de la Resolución 340 del 23 de diciembre de 2022, expedida por la CGN eliminó la subcuenta 480826 Recuperaciones de la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por consiguiente, para realizar el registro contable del reintegro en el SIIF Nación, se debe tener en cuenta si la devolución de los recursos se presenta en el periodo actual o en periodos posteriores.

Tratándose de un reintegro de la vigencia actual, el sistema efectúa la devolución de la cadena presupuestal del gasto, de acuerdo con lo expresado en el Procedimiento Contable citado.

En contraste, los reintegros originados en periodos anteriores se registran por el macroproceso de ingresos, afectando los rubros concepto de ingresos de la clasificación 2-13-1 Reintegros, de acuerdo con el Manual de Clasificación Presupuestal.

Así las cosas, los rubros de reintegros de gastos de funcionamiento e inversión se actualizaron de acuerdo con la norma contable y presupuestal, para dar aplicación al principio contable de devengo, en forma automática, en las tablas de eventos contables. Para tal efecto, se definió el valor “NO” en la marca “No Contabiliza” con los códigos contables creados para el reconocimiento de reintegros.

Ahora bien, la entidad informa que registra mayores valores pagados con el rubro concepto de ingresos de "Reintegros", lo cual difiere de lo expresado en el Manual de Clasificación Presupuestal, toda vez que no corresponde a saldos de recursos no ejecutados.

Es preciso aclarar que los mayores valores pagados, con independencia de las normas presupuestales, corresponden a errores, por lo que se reconocen dando aplicación al tratamiento contable definido en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Respecto a las reclasificaciones entre cuentas, corresponde a la entidad identificar si los valores reconocidos en estas subcuentas obedecen a un reintegro o a un mayor valor pagado y realizar los registros contables que correspondan para dar aplicación a la normativa contable.

Finalmente, para el registro de los mayores valores pagados se requiere la creación de un rubro concepto de ingresos, el cual se encuentra en proceso de solicitud ante la Administración SIIF; una vez sea dispuesto se realizará la definición en el sistema.

CONCEPTO No. 20231100026441 DEL 07-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Inviabilidad de no realizar el reconocimiento de cuentas por cobrar por falta de concurrencia voluntaria de los deudores a realizar su pago Deterioro de las cuentas por cobrar Baja en cuentas de las cuentas por cobrar cuyos deudores se encuentran en situación de precariedad o pobreza

Doctora
LUZ BIBIANA DÍAZ OROZCO
Secretaria de Hacienda
Municipio de Roldanillo
Roldanillo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034752 del 27 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:

“El municipio desarrolla dentro de sus actividades misionales a través de la Secretaría de Hacienda el recaudo, seguimiento y acciones jurídicas requeridas respecto al cobro de las sanciones impuestas a infractores de la Ley 1801 y de tránsito.

El tratamiento contable que se ha realizado hasta el momento es causar y cancelar la cuenta por cobrar en el momento que el infractor cancela el comparendo y se registra como ingreso el monto que le corresponde al municipio. No se han realizado registros de causación de la cartera por cobrar por estos conceptos.

Dentro de los procesos de Control Interno del Municipio ha solicitado a la Secretaria un plan de Mejoramiento para evidenciar el valor de la cartera generada por estos comparendos y que representan un derecho adquirido para la entidad.

(...)

Entre los aspectos analizados resaltan que: la comunidad roldanillense en general tiene una baja cultura de pago y de acuerdo con lo que se ha indagado son personas en su gran mayoría de pocos recursos económicos y sin propiedades o bienes para realizar

embargos, hasta el momento se han realizado procesos de cobro coactivo pero el proceso de notificación es complejo dado que en su mayoría dan direcciones falsas o ya no viven en el sitio registrado en el momento de la infracción.

Teniendo en cuenta estas características de la cartera mencionada algunos miembros del comité consideran que, si bien la norma dice que se deben realizar los registros de los derechos de cobro adquiridos, va en contra de las NIIF registrar unos valores que afectarían los activos y el patrimonio de la entidad cuando se tiene evidencia de lo difícil que sería lograr el recaudo de estos”.

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 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”.

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, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos el deterioro de valor.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

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. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 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).

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 entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas, y en consecuencia el reconocimiento como cuentas por cobrar en los estados financieros de la entidad.

No obstante, es factible no realizar el reconocimiento contable de cuentas por cobrar relacionadas con derechos respecto de los cuales, desde el momento mismo en que se debe realizar su reconocimiento, la entidad cuenta con la evidencia de que no va a obtener el flujo financiero. Por ejemplo, cuando se emite un acto administrativo que impone una multa a una persona y la entidad cuenta con la evidencia suficiente del estado de precariedad o pobreza del respectivo deudor que le impediría efectuar el pago, o de su fallecimiento o liquidación sin que, de igual forma, se cuente con un patrimonio que perseguir para obtener el pago de la acreencia.

Es necesario precisar que las situaciones referidas corresponden a situaciones específicas y excepciones, por lo cual, la entidad debe contar con la información del estado de precariedad o pobreza, fallecimiento o liquidación del respectivo deudor desde el momento mismo en que debe realizar el reconocimiento contable, por cuanto si dicha información no está disponible en ese momento, atendiendo a lo señalado por el principio de Devengo, deberá realizarse el reconocimiento contable de la respectiva cuenta por cobrar.

Por lo cual, si al realizar los procedimientos de cobro coactivo es cuando la entidad obtiene la evidencia del estado de precariedad o pobreza de cada deudor, no será viable dejar de realizar el reconocimiento contable de las cuentas por cobrar, en tanto la información de dicho estado de pobreza estuvo disponible con posterioridad al momento en que debió realizarse el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar, que fue cuando el respectivo acto administrativo adquirió firmeza.

Así mismo, el hecho de que según la experiencia de la entidad, los deudores no concurren a realizar los pagos de forma voluntaria, tampoco es óbice para no realizar el reconocimiento contable de las cuentas por cobrar, en tanto las mismas no se han extinguido, y pese a dicha situación, la entidad sigue ostentando el derecho a percibir los flujos financieros por cuanto aún tiene la prerrogativa de cobro coactivo o puede acudir ante los jueces competentes para cobrar dichos conceptos.

En este sentido, con posterioridad al reconocimiento de las cuentas por cobrar, el municipio deberá aplicarles el deterioro de valor, para cuyo cálculo podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, atendiendo a lo señalado en el numeral 2.4. Medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar.

Ahora bien, en la Norma se establece que 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.

De conformidad con lo anterior, habrá lugar a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Así las cosas, se precisa que cuando en el transcurso de los procedimientos de cobro coactivo se evidencie que los deudores se encuentran en situación de precariedad o pobreza procederá la realización de la baja en cuentas de las respectivas cuentas por cobrar.

En este sentido, el hecho de realizar el reconocimiento contable de las cuentas por cobrar en el momento en que se recibe el pago de las mismas, corresponde a un error que deberá ser corregido 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.

CONCEPTO No. 20231100026991 DEL 15-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la Estampilla Universidad de Antioquia, la Estampilla Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria De Envigado (I.U.E) y la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria Digital de Antioquia IU-Digital.

Doctora
LUZ AYDÉ CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Gobernación de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036282 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:

"(...) Para el ejercicio de sus funciones, el Departamento de Antioquia dispone de unos ingresos, los cuales están reglamentados en el Estatuto de Rentas Departamental (...).

Dentro de las rentas del Departamento, están estipuladas las estampillas y reguladas en el Libro VI ESTAMPILLAS de este Estatuto, resaltando para esta consulta las Estampillas Universidad de Antioquia, Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, Pro Desarrollo de la Institución Universitaria de Envigado y Pro Institución Universitaria Digital de Antioquia, su regulación está en el Título II, Título IV, Título VI y Título VIII respectivamente.

Todas estas estampillas, tienen una generalidad en cuanto a su destinación y transferencia; y es que estas son destinadas a solventar necesidades propias de cada una de estas instituciones de educación superior, (...).

(...)

De acuerdo con lo anterior, a raíz de que los dineros recaudados por concepto de estas estampillas no representan un ingreso directo para el Departamento de Antioquia en el que este pueda definir su uso, el Departamento ha definido que estos recursos deben ser manejados como recursos a favor de terceros, por lo que a nivel contable estos se vienen reconociendo en la subcuenta 240722 ESTAMPILLAS de la cuenta 2407 RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, para luego ser trasladados a las entidades relacionadas. Sin embargo, a partir de la revisión permanente que se realiza desde la Dirección de Contabilidad sobre el adecuado uso de las cuentas contables, se encontró el CONCEPTO No. 20201100071321 DEL 28-12-2020 de la Contaduría General de la Nación, en el que se indica que estos recursos deberían ser reconocidos como ingresos por estampillas, para luego ser distribuidos vía gastos por transferencias, esto de acuerdo a la interpretación según los antecedentes, consideraciones y conclusiones señaladas en este concepto.

Es de tener presente también, que en el proceso de operaciones recíprocas del Departamento de Antioquia se realizó la validación del reconocimiento que vienen realizando las instituciones de educación superior, a las cuales se les transfieren los recursos por concepto de estas estampillas, en donde se evidenció que estas usan la subcuenta 410576 ESTAMPILLAS de la cuenta 4105 IMPUESTOS para el reconocimiento del ingreso y la subcuenta 130588 ESTAMPILLAS de la cuenta 1305 IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS para el reconocimiento de la cuenta por cobrar, lo que difiere también de lo concluido en el CONCEPTO No. 20201100071321 DEL 28-12-2020 de la Contaduría General de la Nación, en donde se indica que estas deberían realizar su reconocimiento como ingresos y cuentas por cobrar por concepto de transferencias.

(...)

Por todo lo anterior, (...) nos permitimos solicitar revalidación de lo definido en el CONCEPTO No. 20201100071321 DEL 28-12-2020, considerando que las subcuentas definidas en este para el reconocimiento del ingreso y la cuenta por cobrar por concepto de estampillas se encuentran desactualizadas (...), o si es del caso, indicarnos el reconocimiento contable adecuado que define la Contaduría General de la Nación en la actualidad para el reconocimiento contable por parte del Departamento de Antioquia y las instituciones de educación superior sobre las Estampillas (...).

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional, en Sentencia C-465 de 1993, define el impuesto como:

“... un ingreso tributario que se exige sin contar con el consentimiento directo del obligado y sin consideración al beneficio inmediato que el contribuyente pueda derivar de la acción posterior del Estado. Es, pues, un acto que implica la imposición de un deber tributario para un fin que pretende satisfacer el interés general; este deber es señalado unilateralmente por la autoridad del Estado y el obligado no señala el destino del tributo, sino que su acto se limita a una sujeción a la autoridad que lo representa mediatamente a él, de suerte que el fin, de una u otra forma, no sólo es preestablecido

por la expresión de la voluntad general, sino que vincula al contribuyente, en cuanto éste se beneficia del bien común que persigue toda la política tributaria.”

De igual manera, en Sentencia C-577 de 1995, la Corte estableció que:

“Los impuestos se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado. Se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano. En otros términos, los impuestos no incorporan una contraprestación directa a favor del contribuyente. Por ello, en principio, los ingresos recaudados mediante impuestos no tienen destinación específica, pues el Estado dispone de ellos para atender las cargas públicas, de acuerdo a criterios y prioridades políticas que no necesariamente coinciden con los de cada contribuyente.”

Por lo anterior, en Sentencia 278 de 2019 se concluye que:

“los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

(...)

(...) se consideran tasas aquellos gravámenes que cumplan las siguientes características: (i) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) la misma nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, (...); (iv) los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; (v) aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan sólo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; (vi) el pago, por regla general, es proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales.

(...) las tasas se diferencian de los impuestos en los siguientes aspectos: (i) el hecho generador se basa en la efectiva prestación de un servicio público o la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que se traduce en un beneficio particular del sujeto pasivo; (ii) tienen naturaleza retributiva, pues buscan compensar

un gasto público del Estado para prestar un servicio público” (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, la Ordenanza N° 41 del 16 de diciembre de 2020, por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del departamento de Antioquia, modificada por la Ordenanza N° 20 del 26 de agosto de 2022, establece:

“ARTÍCULO 3. BIENES Y RENTAS DEL DEPARTAMENTO. Son rentas departamentales los ingresos que el Departamento de Antioquia y sus entidades descentralizadas, según el caso, perciben por concepto de impuestos, tasas, contribuciones, monopolios, explotaciones de bienes, regalías, participaciones, sanciones pecuniarias y en general todos los ingresos que le correspondan para el cumplimiento de sus fines constitucionales y legales.

(...)

TITULO II

ESTAMPILLA UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

ARTÍCULO 282. Adóptese la Estampilla Universidad de Antioquia que se encuentra autorizada por las leyes 122 de 1994, 1321 de 2009 y 2051 de 2020.

ARTÍCULO 283. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia, es el sujeto activo de la Estampilla Universidad de Antioquia que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO 284. SUJETO PASIVO: Los sujetos pasivos de la Estampilla Universidad de Antioquia serán los siguientes:

1. Las personas naturales o jurídicas que soliciten la señalización de que trata el artículo 19 de la presente Ordenanza para los productos sometidos al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o a la participación porcentual en el monopolio de licores destilados.

2. La Licorera Oficial o Departamental, que solicite tornaguía de tránsito local para productos sometidos al impuesto al consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares o a la Participación Porcentual en el Monopolio de Licores Destilados.

(...)

ARTÍCULO 288. DESTINACIÓN. El producto de la estampilla se destinará para investigación, inversión y mantenimiento de la planta física, escenarios deportivos, instrumentos musicales, dotación, compra y mantenimiento de equipos, requeridos y necesarios para desarrollar en la Universidad de Antioquia nuevas tecnologías en las áreas de biotecnología, nuevos materiales, microelectrónica, informática, sistemas de

información, comunicaciones, robótica, dotación de bibliotecas, laboratorios, investigaciones y cursos en matemáticas de género y demás elementos y bienes de infraestructura que requiera el Alma Mater.

(...)

ARTÍCULO 291. TRANSFERENCIA. La transferencia del valor recaudado por concepto de la Estampilla Universidad de Antioquia, se efectuará mediante giro bimestral de la Tesorería General del departamento a la Universidad de Antioquia, el mismo día que corresponda al IVA por licores.

(...)

TITULO IV

ESTAMPILLA POLITÉCNICO COLOMBIANO JAIME ISAZA CADAVID

ARTÍCULO 312. ADOPCIÓN. Adóptese la Estampilla Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid que se encuentra autorizada por la Ley 1320 de 2009.

ARTÍCULO 313. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia, es el sujeto activo de la Estampilla Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO 314. SUJETO PASIVO. Personas naturales y jurídicas que realicen actos y operaciones con el Departamento de Antioquia, las entidades descentralizadas y entidades del orden nacional que funcionen en el Departamento de Antioquia.

(...)

ARTÍCULO 319. DESTINACIÓN. Los recursos provenientes del recaudo se destinarán para inversión e infraestructura física y mantenimiento, construcción de escenarios deportivos, montaje y dotación de laboratorios y bibliotecas, equipamiento y dotación de la institución, adquisición de materiales y equipos destinados al desarrollo tecnológico e investigación y en general, de todos aquellos bienes que se requieren para el crecimiento de la plataforma física y funcionamiento cabal de la institución.

(...)

ARTÍCULO 321. TRANSFERENCIA. El recaudo y retenciones que de esta estampilla realice la Gobernación de Antioquia se girará al Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente al recaudo.

(...)

TITULO VI

ESTAMPILLA PRO DESARROLLO DE LA INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO (I.U.E)

ARTÍCULO 337. ADOPCIÓN. Adóptese la Estampilla Pro desarrollo de la Institución Universitaria de Envigado (I.U.E), que se encuentra autorizada por la Ley 1614 de 2013.

ARTÍCULO 338. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia, es el sujeto activo de la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria de Envigado (I.U.E), que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO 339. SUJETO PASIVO. Son sujetos pasivos de la estampilla dispuesta en este título, las personas naturales, jurídicas o cualquier forma de asociación jurídica que suscriban contratos o convenios con el Departamento de Antioquia y sus entidades descentralizadas.

(...)

ARTÍCULO 344. DESTINACIÓN. Realizada la Retención del 20% prevista en la Ley 863 de 2003, el saldo del recaudo de la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria de Envigado (I.U.E), se distribuirá y destinará para financiar el desarrollo de todas las actividades físicas, académicas, de investigación, extensión y proyección social, de bienestar académico de la I.U.E. El recaudo de la estampilla tendrá una contabilidad única especial y separada.

(...)

ARTÍCULO 347. TRANSFERENCIA. Los valores retenidos deberán ser transferidos a la Institución Universitaria de Envigado (I.U.E), dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente a su retención.

(...)

TITULO VIII

ESTAMPILLA PRO DESARROLLO DE LA INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DIGITAL DE ANTIOQUIA IU-DIGITAL

ARTÍCULO 357-1. ADOPCIÓN. Adóptese la Estampilla Pro Institución Universitaria Digital de Antioquia IU-Digital, que se encuentra autorizada por la Ley 2226 de 2022.

ARTÍCULO 357-2. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia, es el sujeto activo de la Estampilla Pro Institución Universitaria Digital de Antioquia IU-Digital, que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO 357-3. SUJETO PASIVO. Son sujetos pasivos de la estampilla dispuesta en este título, las persona naturales, jurídicas o cualquier otra forma de asociación jurídica que suscriban contratos o convenios con el Departamento de Antioquia, las entidades descentralizadas y las entidades del orden nacional que funcionen en el Departamento de Antioquia.

(...)

ARTÍCULO 357-8. DESTINACIÓN. Los recursos recaudados mediante la estampilla de destinarán a cumplir la visión, misión, los objetivos generales y específicos de la Institución Universitaria Digital de Antioquia IU-Digital adicional a eso se designarán a la infraestructura física y digital necesaria para el funcionamiento de la Institución.

(...)

ARTÍCULO 357-11. TRANSFERENCIA. Los valores retenidos deberán ser transferidos a la Institución Universitaria Digital de Antioquia IU-Digital, dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente a su recaudo” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, respecto de la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. 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.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo señalado en el artículo 3° de la Ordenanza N° 41 de 2020, por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del departamento de Antioquia, modificada por la Ordenanza N° 20 de 2022, los ingresos que el departamento de Antioquia percibe por conceptos como impuestos y todos aquellos que le correspondan para el cumplimiento de sus fines constitucionales y legales, son rentas departamentales.

De igual manera los artículos 283, 313, 338 y 357-2, señalan como sujeto activo de la Estampilla Universidad de Antioquia, la Estampilla Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid, la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria De Envigado (I.U.E) y la Estampilla Pro Desarrollo de la Institución Universitaria Digital de Antioquia IU-

Digital, al Departamento de Antioquia, sobre quien recaen las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

Considerando lo anterior y las definiciones dadas por la Corte Constitucional en las Sentencias C-465 de 1993, C-557 de 1995 y C-278 de 2019, respecto a impuestos y tasas, se concluye que las estampillas mencionadas en su consulta cumplen con las características para darle el tratamiento contable como impuestos para el Departamento, puesto que i) son una prestación de naturaleza unilateral, impuesta por el departamento, ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente; iii) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del departamento; iv) su pago es obligatorio y vi) el departamento dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva. Además, en su reglamentación señalan los elementos del tributo, estos son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, tarifa, base gravable y hecho generador.

Por lo anterior, y con base en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el tratamiento contable que deberán aplicar el departamento de Antioquia y las entidades beneficiarias del ingreso por concepto de estampillas es el siguiente:

-Reconocimiento contable del ingreso por concepto de estampillas

El Departamento reconocerá el ingreso por concepto de estampillas, para lo cual debitará la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo de los recursos, el departamento debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

-Giro de los recursos a las entidades beneficiarias

Para reconocer la obligación de transferir los recursos a las entidades beneficiarias, el departamento debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el departamento debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, para reconocer el ingreso, las entidades beneficiarias debitarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR

COBRAR y acreditarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro que efectúe el departamento, las entidades beneficiarias acreditarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20231100028881 DEL 05-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana estipulada en la Ordenanza No. 474 de 2017 de la Asamblea del Departamento del Valle del Cauca.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTES
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039162 del 28 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana se adoptó en todo el territorio del Departamento del Valle del Cauca, a partir del artículo 260 de la Ordenanza No. 474 de 2017; fue creada por el inciso segundo del artículo 8o de la Ley 1421 de 2010, destinada a financiar el Fondo Cuenta Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Departamento- FONSET

De acuerdo al artículo 263 de la Ordenanza No. 474 de 2017 "son sujetos pasivos de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana, los beneficiarios directos o indirectos del Servicio público de Seguridad y Convivencia Ciudadana, quienes lo cancelarán en su condición de usuario del servicio público de energía eléctrica”

Así mismo el artículo 265 de la mencionada Ordenanza señala que "La Tasa Especial se causa cuando las personas naturales o jurídicas, que actúan como comercializadoras y/o prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica facturen el consumo de dicho servicio a sus usuarios. La contraprestación del servicio Público de Seguridad y Convivencia Ciudadana se prestará a todos los beneficiarios del mismo en el Departamento”.

Ahora bien, en el Reporte Consolidado de Operaciones Recíprocas generado por la Contaduría General de la Nación con corte 30 de junio de 2023, se evidencian diferencias "por inconsistencia en el reporte y registros contables" principalmente con

la entidad Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca, por concepto de la Tasa Especial de Seguridad y convivencia Ciudadana; toda vez, que la entidad reporta el valor de la tasa discriminado en sus facturas de servicios públicos; mientras el Departamento del Valle del Cauca reporta una cifra inferior, debido a que el reconocimiento contable en el Sistema de Gestión Financiero Territorial SAP, se realiza con cifras globales sin especificar el sujeto pasivo o usuario del servicio público de energía eléctrica.

Por otra parte, la Empresa de Servicios Públicos E.S.P, recauda el 100% de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana y posteriormente, transfiere al Departamento del Valle del Cauca el 97% de la Tasa; el 3% restante corresponde a la comisión de la E.S.P, la cual se pacta a través de convenio suscrito entre las partes.

Por lo anterior y con el fin de avanzar en la corrección de las inconsistencias que surgen del informe CHIP trimestral, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva emitir concepto indicando

1. ¿Cuál es la dinámica en el reconocimiento contable de las operaciones por concepto de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana y cuáles son las operaciones recíprocas que deben reportar las entidades participantes?

- a) Departamento del Valle del Cauca
- b) Sujeto Pasivo o usuario del servicio público de energía eléctrica. Ejemplo: La Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca,
- c) Empresa de Servicios Públicos E.S.P.

Una vez la Contaduría General de la Nación de respuesta a esta solicitud; el Departamento del Valle del Cauca se comunicará con las entidades para dar a conocer la cuenta recíproca que deben usar para registrar las operaciones por concepto de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana teniendo en cuentas las reglas de eliminación”.

CONSIDERACIONES

La Ordenanza No. 474 de 2017 de la Asamblea del Departamento del Valle del Cauca, establece:

“LIBRO DECIMO PRIMERO
TASA ESPECIAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA

ARTÍCULO 260.- Adopción: Adoptar en todo el Territorio del Departamento del Valle del Cauca, la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana creada por el inciso segundo del artículo 8o de la Ley 1421 de 2010, destinada a financiar el Fondo Cuenta Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Departamento- FONSET.

ARTÍCULO 261.- Destinación: Los recursos que se recauden por la aplicación de esta Tasa Especial, serán destinados a los gastos establecidos en el artículo 7o de la Ley

1421 de 2010 y el artículo 15 del Decreto Nacional 399 de 2011 y demás normas que la reglamenten, modifiquen o sustituyan.

(...)

ARTÍCULO 265.- Causación.- La Tasa Especial que se impone mediante la presente ordenanza, se causa cuando las personas naturales o jurídicas, que actúan como comercializadoras y/o prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica facturen el consumo de dicho servicio a sus usuarios. La contraprestación del servicio Público de Seguridad y Convivencia Ciudadana se prestará a todos los beneficiarios del mismo en el Departamento.

(...)

ARTÍCULO 268.- Liquidación, Facturación y Recaudo: Deberán Facturar y recaudar la Tasa Especial que se impone mediante la presente ordenanza, las personas que en los términos de las leyes 142 y 143 de 1994 y normas que las reglamentan, modifique, sustituyan o deroguen, actúen como comercializadoras y/o prestadoras del servicio público de energía eléctrica y vendan dicha energía a usuarios regulados y no regulados en el Departamento. Para tal efecto, estas entidades deberán incluir el valor de la Tasa Especial en la facturación que envíen mensualmente o por el período correspondiente, a sus usuarios.

PARÁGRAFO 1.- En todo caso, el Departamento podrá asumir la liquidación, facturación y recaudo de la Tasa Especial, a través de su Departamento Administrativo de Hacienda y Finanzas Públicas” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

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 entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, a continuación se indica el tratamiento contable que deben realizar las diferentes entidades en relación con el reconocimiento y pago de los valores correspondientes a la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana estipulada en la Ordenanza No. 474 de 2017 de la Asamblea del Departamento del Valle del Cauca.

El Departamento deberá reconocer como parte de sus cuentas por cobrar los valores facturados y reportados por concepto de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana registrando un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Por su parte, las entidades públicas que sean sujetos pasivos de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana deberán reconocer este valor como parte de sus cuentas por pagar, para lo cual registrarán un débito en la subcuenta 512010-Tasas de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o 522010-Tasas de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244024-Tasas de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

La comisión que le paga el Departamento a la ESP por las actividades que esta realiza en relación con la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana, la registrará el Departamento debitando la subcuenta 511178-Comisiones de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, la ESP registrará el valor de la comisión que se genera por el cobro y recaudo de los valores correspondientes a la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana debitando la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Cuando las entidades públicas que son sujetos pasivos de la tasa efectúen el pago a la ESP por los valores a cargo, deberán registrarlo debitando la subcuenta 244024-Tasas de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Departamento reconocerá este hecho reclasificando los valores en relación con el tercero al cual le efectúa el cobro, para lo cual 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 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Y la ESP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando la ESP efectúe el giro de los recursos al Departamento, y teniendo en cuenta que en la consulta indica que la ESP descuenta el valor correspondiente a la comisión generada, el Departamento registrará la recepción de los recursos debitando: i) la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y ii) la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La ESP al efectuar el giro de los recursos, registrará un débito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS y en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Respecto a las cuentas recíprocas que se generan por el tratamiento contable de la Tasa Especial de Seguridad y Convivencia Ciudadana entre el Departamento y las entidades públicas que son sujetos pasivos, se encuentra i) la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con recíproca en la subcuenta 244024-Tasas de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y ii) la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con recíproca en la subcuenta 512010-Tasas de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o 522010-Tasas de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

En relación con la ESP, las cuentas recíprocas que se presentan son i) la subcuenta 511178-Comisiones de la cuenta 5111-GENERALES con recíproca en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, ii) la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR con recíproca en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y iii) la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con recíproca en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre el Departamento del Valle del Cauca y las diferentes entidades con el fin de que se reconozcan adecuadamente los hechos y de igual manera haya una correcta conciliación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20231230029931 DEL 12-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Derogatoria del Régimen de Contabilidad Pública precedente Uso de la cuenta 1336-SALDOS DISPONIBLES EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS Y OTROS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Doctora
MIREYI VARGAS OLIVEROS
Profesional Especializado
Grupo de Gestión Financiera y Contable
Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010040932 del 05 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 relación con la Auditoría Financiera efectuada por la Contraloría General de la República en el año 2021, nos realizó una observación verbal referente al manejo de las cuentas “Otros” como es el caso de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR – Subcuenta 138427 Recursos de acreedores reintegrados a tesorerías, según el marco normativo anterior Régimen de Contabilidad Pública, Manual de Procedimientos, capítulo XVII numeral 11 establece que “las cuentas Otros no deben superar el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte” de acuerdo con la observación sugerida por la Contraloría, la Unidad procedió a realizar los ajustes correspondientes reclasificando mensualmente a la cuenta 133601 Reintegros de Tesorería; desde el año 2021 a la fecha han sido reclasificados, atendiendo la observación realizada.

Cabe aclarar que la afectación contable de la cuenta 138427 Recursos de acreedores reintegrados a tesorerías corresponde al giro y pago de los recursos por acreedores varios reintegrados a la Dirección de Tesoro Nacional y es automática en SIIF Nación.

(...)

En esta medida elevamos la consulta a la Contaduría General de la Nación para aclarar si la reclasificación que se está realizando mensualmente de la subcuenta 138427

Recursos de acreedores reintegrados a tesorerías (CR) a la subcuenta 133601 Reintegros de Tesorería (DB) corresponde, teniendo en cuenta que existe el procedimiento de devolución de acreedores varios implementado por el SIIF (documento adjunto) el cual en caso de ser positiva la respuesta deberá solicitarse su ajuste”.

CONSIDERACIONES

Tratándose de la pérdida de vigencia de las normas en el ordenamiento jurídico, la Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-668 de 2014, manifestó:

“DEROGATORIA EXPRESA Y DEROGATORIA TÁCITA-Distinción

En este orden de ideas, en cuanto al procedimiento de pérdida de vigencia, el ordenamiento positivo distingue entre la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. La primera se produce cuando explícitamente una nueva disposición suprime formalmente a una anterior; mientras que, la segunda, supone la existencia de una norma posterior que contiene disposiciones incompatibles con aquella que le sirve de precedente. A estas categorías se suma la denominada derogatoria orgánica, en algunas ocasiones identificada como una expresión de derogatoria tácita, la cual tiene ocurrencia en aquellos casos en que es promulgada una regulación integral sobre una materia a la que se refiere una disposición, aunque no haya incompatibilidad entre sus mandatos” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, la Resolución 156 del 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", 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.

(...)

ARTÍCULO 3o. Vigencia y derogatorias. 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; aplica a partir del período contable 2018; y deroga los artículos 2o, 3o y 4o de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de 2007”.

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, señalaban:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias”.

Adicionalmente, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa

afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva”.

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, describe la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”.

Así mismo, el referido CGC describe la cuenta 1336-SALDOS DISPONIBLES EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS Y OTROS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos a favor de las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, por los recursos entregados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), los cuales se originan en el reintegro de los saldos disponibles en patrimonios autónomos, en la cesión de derechos fiduciarios y en el reintegro de recursos girados para la ejecución de proyectos y/o administración de recursos, a través de convenios interadministrativos, de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia”.

CONCLUSIONES

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, perdió su vigencia en atención a que la CGN en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, expidió el Régimen de Contabilidad Pública que actualmente se encuentra vigente, el cual está compuesto por:

- a) El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública (Resolución 628 de 2015);
- b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público (Resolución 037 de 2017);
- c) el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Resoluciones 414 de 2014 y 139 de 2015);
- d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015); e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación (Resolución 611 de 2017); f) la Regulación del proceso contable y del sistema documental contable (Resolución 525 de 2016); y

g) los Procedimientos transversales (Resolución 192 de 2016).

De conformidad con lo anterior, el Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, fue derogado tácitamente en la medida en que se expidieron los marcos normativos vigentes, y fue derogado expresamente en el año 2018, conforme a lo señalado por el artículo 3º de la Resolución 156 del mismo año.

Ahora bien, hecha esta precisión se tiene que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno no contiene en sus Normas, ni en ningún otro de sus elementos, la limitación del cinco por ciento (5%) que contenía el Manual de Procedimientos, para el reconocimiento contable en las subcuentas "Otros". Por lo cual, dicha limitación no está vigente.

En este sentido, en la subcuenta 138427-Recursos de acreedores reintegrados a tesorerías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, se deben reconocer tales recursos, sin que se tenga que hacer ninguna reclasificación por haberse registrado un porcentaje determinado en dicha subcuenta.

Ahora bien, es preciso señalar que en la cuenta 1336-SALDOS DISPONIBLES EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS Y OTROS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, se deben registrar los derechos a favor de las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, por los recursos entregados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), los cuales se originan en el reintegro de los saldos disponibles en patrimonios autónomos, en la cesión de derechos fiduciarios y en el reintegro de recursos girados para la ejecución de proyectos y/o administración de recursos, a través de convenios interadministrativos, de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia.

Así las cosas, el hecho de haber realizado la reclasificación referida en su consulta corresponde a un error, que deberá corregirse atendiendo a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Basados en lo expuesto en las conclusiones mencionadas anteriormente, se precisa que el SIIF-Nación se encuentra parametrizado conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20231100037491 DEL 07-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Procesos disciplinarios, ejecutivos y de cobro coactivo frente al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias

Señor
LEON DARIO GARCÍA ALZATE

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046052 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 consulta se señala:

1. ¿Los procesos disciplinarios que se llevan a cabo en la entidad, conforme al Código General Disciplinario, deben reconocerse según el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias?
2. ¿Los procesos ejecutivos y los que se llevan a cabo cuando la entidad es la que cobra también deben reconocerse conforme a este procedimiento?

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala:

“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” (Subrayado fuera de texto).

El Código General Disciplinario, Ley 1952 de 2019, señala:

“ARTÍCULO 84. APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO. El procedimiento disciplinario establecido en la presente ley deberá aplicarse por las respectivas Oficinas de Control Disciplinario Interno, personerías municipales y distritales, y la Procuraduría General de la Nación”.

El Consejo de Estado, mediante sentencia del 01 de julio de 2021, Radicación Nº 25000-23-42-000-2016-05593-01(5659-18), Consejero Ponente Rafael Francisco Suárez Vargas, señaló:

“PROCESO EJECUTIVO / TÍTULO EJECUTIVO - Naturaleza / REQUISITOS DEL TÍTULO EJECUTIVO / PRUEBA DE LA EXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN / TÍTULOS EJECUTIVOS - CPACA

El proceso ejecutivo es el medio procesal para que un acreedor, de modo coercitivo, haga efectiva una obligación o un derecho del que es titular ante un deudor que se rehúsa a su cumplimiento. Es decir, «es el medio para que el acreedor haga valer el derecho (que conste en un documento denominado título ejecutivo) mediante la ejecución forzada». En él no se busca el reconocimiento de un derecho subjetivo, dado que ya fue reconocido en un documento (título ejecutivo) que proviene del adeudado o fue emitido en el proceso declarativo correspondiente. El título ejecutivo contiene la obligación a cargo de aquel, es el que hace posible la ejecución judicial y, por tanto, es el requisito procesal indispensable para que pueda adelantarse el proceso. Y es así, porque es la prueba de la existencia de la obligación debida o del derecho y de quién es el llamado a cumplirla y en qué términos”.

Por su parte, la Corte Constitucional en Sentencia T-412 de 2027, manifestó:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO COACTIVO-Naturaleza y finalidad

El procedimiento administrativo de cobro coactivo se ha definido por la jurisprudencia constitucional como: ‘un privilegio exorbitante de la Administración, que consiste en la facultad de cobrar directamente, sin que medie intervención judicial, de las deudas a su favor, adquiriendo la doble calidad de juez y parte, cuya justificación se encuentra en la prevalencia del interés general, en cuanto dichos recursos se necesiten con urgencia para cumplir eficazmente los fines estatales”’.

Respecto a la regulación contable pública, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establece establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo

financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias”.

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.

Para efectos de este Procedimiento, se establecen las siguientes definiciones:

El proceso judicial es el conjunto de actos regulados por la legislación procesal que se deriva de las demandas interpuestas ante un juzgado o un tribunal para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado, cuyo resultado es una sentencia.

(...)

1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el mismo debe ser aplicado para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de

la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.

En este sentido, los procesos disciplinarios llevados a cabo por la entidad no son objeto de reconocimiento contable según el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, por cuanto no corresponden a procesos judiciales y, adicionalmente, solo la sanción correspondiente a multa es de carácter pecuniaria, siendo pertinente realizar el reconocimiento contable de la misma cuando el acto administrativo por medio del cual se imponga dicha sanción adquiera firmeza.

Respecto a los procesos ejecutivos, es preciso señalar que tampoco son objeto de reconocimiento contable conforme al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias. Lo anterior, en atención a que el procedimiento contable en mención señala que para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, que es el caso de los procesos ejecutivos, se deberá continuar aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

De igual manera, tratándose de los procedimientos administrativos de cobro coactivo, se tiene que tampoco son objeto de reconocimiento contable conforme al Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, por cuanto dichos procedimientos corresponden a la facultad de las entidades de cobrar directamente sus acreencias, y, tal como ocurre con los procesos ejecutivos, previo a su inicio debió realizarse el reconocimiento contable de las respectivas cuentas por cobrar, para cuyo reconocimiento, medición y baja en cuentas se deberá continuar aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20231100041951 DEL 30-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar. Ingresos de transacciones con contraprestación. Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias. Reconocimiento contable de ingresos por actividades de prestación de servicios. Tratamiento contable del IVA facturado en servicios que no generan el impuesto, el cual ya ha sido declarado y pagado a la DIAN. Tratamiento contable de los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO

Doctora
MARTHA LUCÍA GALVIS SALAZAR
Contadora
Área Metropolitana Centro Occidente
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010047572 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. Teniendo en cuenta que nuestra entidad no se encuentra sujeta al ámbito de SIIF Nación y revisando la ‘ACTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS EN EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA (SIIF) 26/09/2023’ recientemente emitida por CGN.

Al respecto solicito muy respetuosamente instrucción referente a:

✓ instrucción sobre cuál es el tratamiento contable correcto para seguir en AMCO en el evento de presentarse alguno de los conceptos anteriores;

✓ igualmente, cuál sería el registro presupuestal correcto en el evento de que las posibles provisiones a registrarse en el presupuesto sean significativas comparadas con el total del presupuesto el cual es muy limitado.

2. La entidad suscribió el contrato número 185 del 28 de junio de 2023 cuyo objeto contractual es: 'CONTRATO INTERADMINISTRATIVO ENTRE EL MUNICIPIO DE BELEN DE UMBRIA Y EL AREA METROPOLITANA CENTRO OCCIDENTE (COMO GESTOR CATASTRAL), PARA ELABORAR LOS 12 AVALUOS DE REFERENCIA QUE PERMITA EL CALCULO DEL EFECTO PLUSVALIA, PARA LOS PREDIOS INCLUIDOS EN LA ZONA DE EXPANCIION URBANA EN EL MUNICIPIO DE BELEN DE UMBIRA' por valor de SETENTA MILLONES DE PESOS MDA.CTE. (\$70.00.000.00)

Al respecto AMCO, solicita concepto referente a:

✓ Cuál es el tratamiento contable del ingreso, cuando el Área actúa como gestor catastral y elabora la factura electrónica.

✓ igualmente, como sería el manejo contable del IVA en el caso que aplique, en la expedición de la respectiva factura.

3. La entidad suscribió el contrato número 3307 de fecha 27 de marzo de 2023 por valor de CUATRO MIL SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS MDA. CTE (\$4.600.000.00) INCLUIDO IVA, POR CONCEPTO DE PRESTACION DE SERVICIOS COMO GESTOR CATASTRAL PARA EL PROCESO DE CONSERVACION MEDIANTE LA EJECUCION DE ACTIVIDADES TECNICAS Y ADMINISTRATIVAS EN EL MUNICIPIO DE PEREIRA'

Al respecto AMCO, solicita concepto referente a:

Cuál sería el tratamiento contable correcto teniendo en cuenta que AMCO ya facturo con IVA dos cuentas, una por valor MIL NOVECIENTOS DIEZ MILLONES INCLUIDO IVA (\$1.900. 000.00) y la segunda factura por valor de MIL SEISCIENTOS NOVENTA MILLONES (1.690. 000.00) INLCUIDO IVA.

4. Según ACUERDO METROPOLITANO No. 2 DEL 12/03/2020 'POR MEDIO DEL CUAL SE CREA 'EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN Y SUBVENCIÓN' DEL SISTEMA INTEGRADO DE TRANSPORTE PÚBLICO - SITP - AMCO, DENOMINADO FONDO DE EQUILIBRIO ECONÓMICO Y SOCIAL DEL SITP, Y SE TOMAN OTRAS DECISIONES'

Teniendo en cuenta que el Área Metropolitana Centro Occidente actúa como autoridad de transporte, y administradora del fondo, esta, recibe ingresos tanto de la Nación y de los municipios que forman parte de AMCO, a través del mencionado FONDO DE ESTABILIZACION, en consonancia con la Ley 1955 de 2019, para posteriormente

mediante previo acto administrativo emitido por junta metropolitana, ser distribuidos a las empresas de transporte del área de influencia.

Considerando lo anterior, AMCO solicita concepto referente a:

✓ Cuál sería el tratamiento contable correcto aplicar en el AMCO si estos ingresos son recibidos totalmente para terceros y no para la entidad.

✓ Asimismo, como sería el manejo presupuestal para este fondo, si estos ingresos forman parte del presupuesto de AMCO o su tratamiento es extra presupuestal”.

Sobre lo anterior, vía llamada telefónica, la doctora Martha Galvis aclara que en los contratos sobre los que se consulta, el AMCO actúa como prestador de servicios. Además, indicó que sobre el contrato celebrado con Pereira consultaron a la DIAN la obligación de facturar IVA por los servicios allí contratados y les indicaron que dichos servicios estaban excluidos de IVA, razón por la cual deberán efectuar corrección de la información y solicitud de devolución a la DIAN.

Respecto a los recursos recibidos por el AMCO destinados al Fondo de estabilización, la doctora Martha Galvis indicó que estos ingresan a una cuenta bancaria propia de AMCO en la que se van acumulando hasta que la Junta Metropolitana apruebe la entrega de los recursos a alguna de las entidades territoriales beneficiarias, y que el AMCO los recibe en administración.

CONSIDERACIONES

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” (Subrayado fuera de texto).

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 los fondos de estabilización, la Ley 1753 de 2015, establece:

“ARTÍCULO 33. OTRAS FUENTES DE FINANCIACIÓN PARA LOS SISTEMAS DE TRANSPORTE. Las entidades territoriales o administrativas podrán establecer recursos complementarios a los ingresos por recaudo de la tarifa al usuario, los cuales serán canalizados a través de los fondos de estabilización y subvención tarifaria.

Estos fondos se adoptarán mediante acto administrativo, el cual deberá señalar las fuentes de los recursos que lo financiarán con criterios de sostenibilidad fiscal de la entidad territorial y/o administrativa.

Las fuentes alternativas de financiación para la obtención de los recursos complementarios podrán ser las siguientes:

1. Recursos territoriales. Las autoridades de los departamentos, municipios, distritos o áreas metropolitanas podrán aportar recursos propios y recursos de capital para la sostenibilidad de los sistemas de transporte público. Para estos efectos las entidades territoriales podrán comprometer un porcentaje del recaudo del impuesto predial unificado para la sostenibilidad de su sistema de transporte público.

2. Contribución por el servicio de parqueadero o de estacionamiento en vía. Los órganos territoriales podrán establecer una contribución a las tarifas al usuario de parqueaderos fuera de vía o estacionamientos en vía y podrán destinar recursos obtenidos por esta fuente para la sostenibilidad y calidad de sus sistemas de transporte. El hecho generador del tributo corresponde al uso del servicio de parqueaderos fuera de vía o estacionamiento en vía, los sujetos activos serán los municipios o distritos. Serán sujetos pasivos los usuarios del servicio gravado.

Corresponderá a los concejos pertinentes definir los elementos del tributo y el sistema y método para definir los costos, y los responsables del cobro, declaración y consignación de los recursos recaudados, de manera que el tributo se ajuste a las condiciones locales.

Deberá cobrarse a todos aquellos usuarios que los estudios técnicos recomienden, considerando las vulnerabilidades de siniestralidad vial y la promoción de energéticos y tecnologías de cero o bajas emisiones.

3. Estacionamiento en vía pública. Las autoridades territoriales podrán cobrar contraprestaciones económicas por el estacionamiento de vehículos o zonas de estacionamiento regulado o denominadas zonas azules o espacio público habilitados para ello, sin perjuicio de que con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente disposición hayan implementado el cobro por el estacionamiento en vía en aplicación

del artículo 28 de la Ley 105 de 1993. Si así fuere, podrán modificar el marco regulatorio al de la contraprestación, para regirse por lo dispuesto en este numeral.

4. Contraprestación por el acceso a zonas con infraestructuras que reducen la congestión. Las autoridades territoriales que adopten Plan de Movilidad Sostenible y Segura podrán establecer precios públicos diferenciales por acceso a zonas con infraestructuras de transporte construida para minimizar la congestión, cuyo cobro podrá realizarse a través de Sistemas Inteligentes de Transporte, pódicos o servicios de recaudo electrónico vehicular -REV- u otros.

El precio será fijado teniendo en cuenta el tipo de vía o zona; los meses, días u horas determinadas de uso; y el tipo de servicio del vehículo, el número de pasajeros o el tipo de vehículo. Deberá cobrarse a todos aquellos usuarios que los estudios técnicos recomienden, considerando la seguridad vial y la promoción de energéticos y tecnologías de cero o bajas emisiones.

5. Contraprestación por acceso a áreas con restricción vehicular o por circulación en el territorio. Las autoridades territoriales podrán incluir como mecanismo de gestión de la demanda y circulación vehicular, contraprestaciones por circulación plena en el territorio o definir áreas de congestión en las que sea necesario condicionar o restringir espacial o temporalmente el tránsito vehicular. La circulación en el territorio o el acceso a estas áreas podrá generar contraprestaciones o precios públicos a favor de la entidad territorial, quien definirá su valor y condiciones con base en estudios técnicos, según el tipo de medida, con fundamento en el avalúo del vehículo, impactos en materia ambiental y seguridad vial, tipo de vía o zona; los meses, días u horas determinadas de uso; y el tipo de servicio del vehículo, el número de pasajeros o el tipo de vehículo, entre otros.

En las áreas metropolitanas, la región metropolitana o donde haya autoridades regionales de transporte debidamente conformadas, los alcaldes municipales o distritales podrán, de común acuerdo, establecer áreas con restricción vehicular metropolitanas o regionales, para lo cual podrán ceder directamente los recursos obtenidos por este mecanismo a un fondo metropolitano o supramunicipal para la financiación del transporte público.

6. Multas de tránsito. Las entidades territoriales podrán destinar un porcentaje hasta del 60% del recaudo correspondiente a la entidad territorial por concepto de multas de tránsito para el funcionamiento sostenible de sus sistemas de transporte público masivo y colectivo o transporte no motorizado. Dicho porcentaje deberá ser definido y soportado por un análisis técnico y financiero que identifique los costos y gastos financiados por el concepto de multas, los programas y proyectos que se pueden financiar y los indicadores de seguimiento a los objetivos de seguridad vial.

7. Factor tarifario al transporte público. Las autoridades de transporte podrán modificar las tarifas de los servicios de transporte público colectivo o masivo, a partir de la aplicación de factores tarifarios que permitirán obtener recursos para la sostenibilidad de otros servicios colectivos o masivos que operen en su jurisdicción.

Además de las anteriores fuentes de financiación y pago, se podrán utilizar recursos de otras fuentes como sobretasa a la gasolina o al ACPM, en el porcentaje que le corresponde a la entidad territorial, así como recursos obtenidos a través de ingresos no operacionales”.

El Acuerdo Metropolitano No. 2 del 2020, señala:

“ARTÍCULO PRIMERO: Crear el Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP – AMCO, con destinación específica.

ARTÍCULO SEGUNDO: En un término de dos (2) meses contados a partir de la publicación del presente acuerdo, el Director del Área Metropolitana Centro Occidente, presentará la Junta Metropolitana para su aprobación, proyecto de resolución Metropolitana para su aprobación, proyecto de resolución Metropolitana, mediante la cual se reglamente el Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP – AMCO, creado en el artículo primero del presente acto administrativo, e igualmente se autoriza al representante legal del Área Metropolitana para la creación del rubro presupuestal correspondiente”.

Por su parte, la Resolución No. 19 de 2020, indica:

“ARTICULO 2º. FINALIDAD. El Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO, tendrá como finalidad contribuir a la sostenibilidad y al equilibrio económico y social del Sistema Integrado de Transporte Público –SITP- AMCO.

(...)

ARTÍCULO 4º. RECURSOS DEL FONDO: Harán parte del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO, los señalados en la Ley 1955 de 2019, previo agotamiento del procedimiento correspondiente y expedición de acto administrativo que así lo determine por parte de las entidades a que se refiere la disposición superior en cita y, cualquiera otra fuente de recursos con destino al fondo.

ARTICULO 5º DESTINACION ESPECÍFICA. De conformidad con el artículo primero del Acuerdo Metropolitano 02 del 12 de marzo de 2020, los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO, serán destinados a la sostenibilidad, al equilibrio económico y social del Sistema Integrado de Transporte Público SITP-AMCO.

ARTICULO 6°. NATURALEZA JURIDICA. El Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP – AMCO, es una cuenta de manejo presupuestal, independiente de las demás cuentas del AMCO sin personería jurídica, adscrita al Área Metropolitana del Centro Occidente y tendrá control contable independiente.

ARTÍCULO 7°. OBLIGACIONES DEL AMCO. 1) Hacer seguimiento a la utilización de los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP – AMCO conforme a la distribución de recursos realizada por la Junta Metropolitana. 2) Preparar los actos administrativos requeridos para la ejecución presupuestal de los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO 3) Los recursos que se asignen al Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO, se recaudarán en una cuenta separada de las demás cuentas del Área Metropolitana del Centro Occidente - AMCO, la cual tendrá un control contable independiente, para el manejo de los recursos, o a la fiducia en caso de constituirse, lo que implica llevar la contabilidad financiera de los ingresos y gastos con cargo a la cuenta del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO y presentar los informes financieros y contables requeridos de acuerdo con el régimen contable y las normas establecidas al respecto. 4) Antes de remitirse los recursos al Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO se solicitará a las entidades territoriales la certificación de disponibilidad presupuestal de recursos a transferir. 5) Presentar la rendición de cuentas e informes de gestión de los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO que refleje su desempeño financiero, contable y presupuestal. 6) Suministrar la información que requieran los organismos de control local o nacional u otras autoridades, sobre la ejecución de los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO. 7) Revisar los documentos de reporte de necesidades presentados por los subsistemas de transporte que conforman el SITPAMCO, que le serán remitidos trimestralmente, que le permitan estimar los gastos anuales del SITP-AMCO.

ARTICULO 8°. FUENTE ESPECÍFICA DE RECURSOS. Los recursos complementarios a los ingresos por recaudo de la tarifa usuario establecido por las entidades territoriales y cualquiera otro serán canalizados a través del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO.

ARTICULO 9°. RECAUDO. El recaudo de los recursos provenientes de las diferentes fuentes establecidas en la Ley 1955 del 2019, previo el agotamiento del procedimiento

y expedición de acto administrativo que así lo determine por parte de las entidades a que se refiere la disposición superior en cita o, cualquiera otra, será realizado por el Área Metropolitana del Centro Occidente-AMCO, en la cuenta independiente establecida para tal efecto, y en todo caso se deja determinado que estos dineros no hacen parte de los ingresos del AMCO.

ARTICULO 10°. TRANSFERENCIA DE RECURSOS. Las entidades a que se refiere la Ley 1955 de 2019, una vez lo determinen mediante acto administrativo, previo agotamiento del procedimiento señalado en la citada norma superior, transferirán los recursos a la cuenta del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO. Por su parte, el titular del sistema Megabús S.A., deberá recaudar en una cuenta especial los dineros correspondientes, y transferirlos semanalmente a la cuenta del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO, establecida por el AMCO; las empresas habilitadas en el servicio público de transporte terrestre automotor colectivo deberán recaudar los dineros en una cuenta especial diferente a las propias de la empresa, y transferir semanalmente los dineros a la cuenta del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO establecida por el AMCO.

(...)

ARTICULO 12°. ADMINISTRACIÓN. La administración, planeación y seguimiento del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP – AMCO, estará a cargo del Área Metropolitana del Centro Occidente - AMCO en su calidad de autoridad de transporte.

ARTICULO 13°. DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS. Los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO, serán distribuidos por la Junta Metropolitana, soportado en documentos elaborados por los subsistemas que conforman el SITP y donde aparezcan determinadas sus necesidades económicas y las cuales deben ser revisadas y analizadas previamente por la Subdirección de Transporte y Movilidad del AMCO, cuyos resultados deben aparecer consignados en documento. Ambos documentos deben ser remitidos previamente a la Junta Metropolitana” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

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 entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

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).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

“(…) procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 064 de 2022, dispone:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes, me permito 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, en este sentido no es competencia de esta entidad pronunciarse sobre temas de carácter presupuestal.

Para realizar el reconocimiento contable de los convenios o contratos, administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: a) la esencia económica que subyace; b) el objeto contractual; c) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y d) la finalidad para la cual se entregan los recursos, esto es, como contraprestación directa por la venta de bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos y convenios, administrativos o interadministrativos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que realicen las entidades a los hechos económicos que se derivan del acto jurídico.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones expuestas se da respuesta a las inquietudes en materia contable, en los siguientes términos:

1. Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias Para el reconocimiento contable de los procesos judiciales, arbitrajes,

conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, AMCO deberá aplicar los lineamientos normativos dados en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022.

2. Reconocimiento de ingresos por actividades de prestación de servicios

En el entendido que AMCO actúa como prestador del servicio en los contratos sobre los que se consulta, cuando la entidad reciba recursos como contraprestación por los servicios prestados deberá reconocer el hecho económico atendiendo lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, para lo cual, afectará las cuentas y subcuentas del activo, pasivo, ingreso o costo que correspondan.

Por lo tanto, AMCO reconocerá el ingreso por la prestación de servicios como gestor catastral cuando surja el derecho debitando la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditando la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS y la subcuenta 244502-Venta de servicios de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA, siempre que los servicios se encuentren gravados con el impuesto a las ventas, además la empresa deberá realizar el reconocimiento de las auto-retenciones que procedan de conformidad con las obligaciones respectivas y la regulación vigente.

3. Tratamiento contable del IVA facturado en servicios que no generan el impuesto, el cual ya ha sido declarado y pagado a la DIAN.

En el entendido que la entidad facturó servicios con IVA cuando no correspondía, y que este valor generado fue declarado y pagado a la DIAN en los plazos establecidos, corresponderá a la administración efectuar las gestiones que corresponda ante la entidad fiscal.

Por lo tanto, la entidad solo podrá reconocer un derecho a favor cuando, con posterioridad a la realización de los trámites que corresponda, la DIAN reconozca que les reintegrará los recursos y de esta manera la entidad tenga un derecho exigible. De lo contrario, contablemente no procede efectuar algún registro.

4. Tratamiento contable de los recursos del Fondo de Estabilización y Subvención, para la sostenibilidad del sistema integrado de transporte público, denominado Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP - AMCO

Los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados, más allá de la remuneración que pueda percibir por la administración.

Estos recursos no se entregan a título de contraprestación ni con la finalidad de incrementar el patrimonio de quien los administra, aunque en el acto jurídico puede pactarse un porcentaje como remuneración por la administración. La diferencia entre los recursos entregados en administración y las figuras descritas en los numerales anteriores es que dichos recursos no constituyen un ingreso para la entidad que los recibe, por cuanto la entidad que los entrega no busca pagarle ni transferirle activos sin contraprestación a quien actuará como administrador.

Para determinar si los recursos se entregan y se reciben en administración, las entidades deberán tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: a) 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 que los entrega o en la obtención de ingresos o financiación para dicha entidad; y b) al final del convenio o contrato, la entidad administradora deberá reintegrar los recursos no aplicados a la finalidad y los rendimientos, si los hubiera, a la entidad que entregó los recursos.

En este sentido, y en el entendido que los recursos no representan un ingreso para AMCO y que el reconocimiento de gastos, costos, activos y pasivos relacionados con los hechos económicos del SITP le corresponden a la entidad territorial, por cuanto dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITP, los recursos recibidos por AMCO con destino al Fondo de Equilibrio Económico y Social del SITP se registrarán debitando a 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.

Una vez se apruebe la destinación de los recursos y se giren a la entidad territorial beneficiaria, la entidad reconocerá la salida de los recursos mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con respecto al tratamiento presupuestal, nos permitimos informarle que 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 1° 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 General de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

CONCEPTO No. 20231120043251 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos de que trata el artículo 101 de la Ley 1873 de 2017, por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018

Doctora
GINA JANNETH CHAPPE CHAPPE
Directora Técnica Financiera
Escuela Superior de Administración Pública
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010044902 del 2 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 Escuela Superior de Administración Pública – ESAP en cumplimiento a lo establecido en el artículo 101 de la Ley 1873 de 2017, ‘Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018’, procedió a realizar la situación de recursos al Tesoro Nacional por la suma de DOSCIENTOS MIL MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL (\$200.000.000.000), sin operación presupuestal, con base en lo cual se elaboró el respectivo comprobante del hecho económico, el cual se identificó con el número 247656 / 3493, en la Entidad Contable Pública ESAP, así:

Código Contable	Nominación	Naturaleza
1.9.08.01.002	En administración DTN — SCUN	Crédito
1.4.1.6.4.6.	Préstamos concedidos al gobierno general	Débito

Para efectuar el registro contable antes mencionado, es importante señalar, en primera instancia, que con base en el análisis que efectuó la ESAP, dichos recursos corresponden a una renta parafiscal con destinación específica, teniendo en cuenta lo siguiente, entre otros aspectos:

a) La Ley 21 de 1982 ‘Por la cual se modifica el régimen del Subsidio Familiar y se dictan otras disposiciones’, señala lo siguiente:

‘Artículo 8. La nación, los departamentos, intendencias, comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios deberán, además del subsidio familiar y de los aportes para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), efectuar aportes para la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos Nacionales, Departamentales, Intendenciales, Comisariales, Distritales y Municipales.

(...)

Artículo 11. Los aportes hechos por la nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los municipios, tendrán la siguiente destinación: (...) 3º. El medio por ciento (1/2%) para la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP). (...). (Subrayado fuera de texto)

b) En la sentencia SENTENCIA C-307/09 se señala lo siguiente:

“VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

(...) 6.3. De su parte, las contribuciones parafiscales son gravámenes obligatorios que no tienen el carácter de remuneración de un servicio prestado por el Estado, no afectan a todos los ciudadanos sino únicamente a un grupo económico determinado, tienen una destinación específica por ser utilizados para el beneficio del sector económico que soporta el gravamen, no están sometidas a las normas de ejecución presupuestal y son administrados por órganos que integran el mismo renglón económico. Las contribuciones parafiscales han sido definidas en el artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional [13], según el cual:

‘Son contribuciones parafiscales aquellos recursos públicos creados por ley, originados en pagos obligatorios con el fin de recuperar los costos de los servicios que se presten o de mantener la participación de los beneficios que se proporcionen.

Estas contribuciones se establecerán para el cumplimiento de funciones del Estado o para desarrollar actividades de interés general.

El manejo y ejecución de estos recursos se harán por los órganos del Estado o por los particulares, de acuerdo con la ley que crea estas contribuciones.

Los dineros recaudados en virtud de la parafiscalidad, se deberán destinar, exclusivamente, al objeto para el cual se constituye, lo mismo que los rendimientos que estos generen y el excedente financiero que resulte, al cierre del ejercicio contable, en la parte correspondiente a estos ingresos.

Se incorporarán al Presupuesto General de la Nación las contribuciones parafiscales que ejecuten los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación’.

(...)

[13] Ley 225 de 1995, artículo 2º.”.

Con base en el análisis efectuado, el registro contable se realizó debitando una cuenta por cobrar, dado que, de conformidad con el párrafo primero del artículo 16 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, compilado por el Decreto 111 de 1996, los excedentes financieros de establecimientos públicos del orden nacional, como es la naturaleza jurídica de la ESAP, provenientes de rentas parafiscales, no se consignan en la Dirección del Tesoro Nacional; y, en consecuencia, desde la ESAP se tiene registrada la correspondiente operación recíproca con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, considerando adicionalmente lo señalado, en el artículo 101 de la Ley 1873 de 2017, cuando establece que: "... Si, con posterioridad al cumplimiento de lo aquí señalado se requieren recursos para cumplir las obligaciones a cargo de la ESAP que no cuenten con la liquidez necesaria, estas se atenderán con cargo a los recursos de la Nación en las siguientes vigencias fiscales...".

Sin embargo, esta transacción financiera realizada entre la ESAP y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, no cuenta actualmente con la correspondiente reciprocidad por parte del Ministerio, toda vez que dicha entidad no registró esta transferencia como una obligación con la ESAP.

Por lo anterior, la ESAP ha sostenido durante estos últimos tres (3) años comunicación con diferentes dependencias del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para lograr conciliar el registro recíproco entre las dos entidades públicas, a fin de que se registre la obligación existente según las reglas de eliminación, ya que la mencionada 1873 de 2017 señala que los recursos trasladados deben asignarse a la ESAP, en la medida en que nuestra entidad tenga necesidades de liquidez, lo cual significa que los DOSCIENTOS MIL MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL (\$200.000.000.000), serán devueltos en vigencias fiscales posteriores.

Al respecto cabe destacar que la ESAP ha realizado la proyección del presupuesto del Marco Fiscal de Gasto de Mediano Plazo 2023-2026, donde se evidencia la necesidad de contar con el reconocimiento del derecho a favor de la Escuela, registrado a nivel contable, como se mencionó anteriormente, y, en consecuencia, contar con la partida presupuestal correspondiente para apalancar la variación entre el ingreso y el gasto estimado para los periodos 2024 al 2026, situación que se ha socializado tanto al Ministerio de Hacienda y Crédito Público como al Departamento Nacional de Planeación.

De acuerdo con los antecedentes expuestos, y con el fin de no impactar la consolidación de la Información Contable Pública al generar inconsistencias en el reporte de Operaciones Recíprocas, solicitamos su amable colaboración para resolver los siguientes interrogantes:

1. ¿El tratamiento contable realizado por la ESAP es el adecuado?
2. De no ser adecuado el registro contable efectuado por la ESAP, ¿Cuál es el tratamiento contable que deben aplicar las dos entidades ante esta transferencia de recursos provenientes de rentas parafiscales de la ESAP al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, bajo las condiciones establecidas en el artículo 101 de la Ley 1873 de 2017 y teniendo en cuenta la normativa expuesta en el presente documento?

3. Debido a la casuística del hecho económico, ¿Se requiere establecer una nueva regla de eliminación para esta transacción entre las dos entidades públicas? ¿Cuál sería?”

CONSIDERACIONES

La Ley 1873 de 2017, por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2018, establece:

“ARTÍCULO 101. Con cargo al portafolio de la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) a 31 de diciembre de 2017, y durante la vigencia de la presente ley, se financiarán gastos de los programas que el Ministerio de Educación Nacional viene ejecutando a través del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (Icetex) hasta por la suma de \$400 mil millones.

Para dar cumplimiento a lo anterior, la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), situará estos recursos en el Tesoro Nacional, sin operación presupuestal, para lo cual hará los ajustes contables del caso. Si, con posterioridad al cumplimiento de lo aquí señalado se requieren recursos para cumplir las obligaciones a cargo de la ESAP que no cuenten con la liquidez necesaria, estas se atenderán con cargo a los recursos de la Nación en las siguientes vigencias fiscales, de ser necesario hasta por la cuantía señalada anteriormente” (subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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. (...) el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta

de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento” (subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y considerando los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En ese sentido y como se concluyó en la mesa de trabajo llevada a cabo el 14 de noviembre de 2023, previo a determinar la manera como deben reconocerse los hechos económicos descritos en la consulta, es necesario que ambas entidades determinen la existencia o no un derecho de cobro por parte de la Escuela de Administración Pública (ESAP) y una obligación de pago por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), desde el momento en que fueron transferidos los recursos a que hace referencia el artículo 101 de la Ley 1873 de 2017, asunto de carácter legal que no le compete resolver a la CGN. Así las cosas, se recomienda a la ESAP solicitar un concepto jurídico al MHCP en relación con el mencionado artículo.

Ahora bien, si derivado de lo anterior las partes acuerdan que en efecto los recursos que la ESAP transfirió para financiar los gastos de los programas que el Ministerio de Educación Nacional ejecuta a través del ICETEX representan un derecho para la entidad, deberá tener en cuenta la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según la cual son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso la entidad debe considerar aspectos como la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Dicho control puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho y el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a la entidad.

Así pues, la ESAP tendría un derecho adquirido del cual se espera la entrada de un flujo financiero a través de efectivo; por lo que, el MHCP reconocería una cuenta por pagar, si tiene una obligación presente de origen legal, producto de la transferencia realizada por la ESAP, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

No obstante, si las partes determinan que no existe un derecho por parte de la ESAP, esta deberá dar de baja en cuentas la cuenta por cobrar que tiene reconocida en sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100044371 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las cargas tributarias generadas en la ejecución de recursos del SGR.

Doctor
ROBERTO ENRIQUE ARIAS BOLAÑO
Secretario de Hacienda Municipal
Municipio de El Molino
El Molino, La Guajira

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010052102 del 10 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 trasladada por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en lo concerniente a la solicitud de concepto contable se señala:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El suscrito Secretario de Hacienda, funcionario en uso de las facultades conferidas en los Art. 324 y 325 del Acuerdo No. 021 (NOVIEMBRE 30 DE 2020) procede a solicitar ante la alcaldía del Municipio de Hatonuevo los impuestos, estampillas de ley que por el principio de territorialidad que pertenecen al Municipio de el Molino.
HECHOS.

1. El 10 de enero del 2022, se suscribe el contrato de obra No. 006 de 2022; cuyo Objeto es: mejoramiento urbanístico y obras complementarias en los municipios de Hatonuevo y el molino, departamento de la guajira.
2. El contrato en mención tiene una cuantía de \$(...), del cual se desprenden las cargas positivas a favor del Municipio de donde se realizan las obras.
3. El Municipio ejecutor de los Recursos es el Municipio de Hatonuevo - La Guajira, quien realiza la retención en la fuente del Impuesto de Industria y Comercio y las estampillas de ley que regula el Acuerdo Municipal 021 del 30 de noviembre de 2020, (Estatuto Tributario Municipal) bajo los argumentos que regulan los tributos territoriales del

Molino - La Guajira. En este contexto, se aplicará las estampillas y demás tributos pertenecientes al territorio de la Jurisdicción del Molino.

FUNDAMENTACION LEGAL.

La potestad reglamentaria que realizan los entes territoriales del Impuesto de Industria y Comercio (ICA), toma como referente la ley 14 de 1983, y la ley 1819 de 2016 y, en principio, las experiencias normativas del Estatuto Tributario Nacional que parten de la (sic) decreto Ley 624 de 1989, lo cual explica la reglamentación del Impuesto de Industria y Comercio, en concordancia con la ley 788 de 2002 art.59.

(...)

En efecto, y de acuerdo con la Ley 788 de 2002 y el art. 368 del E.T.N, los agentes de retención deberán responder ante el fisco por los recursos que retuvieron o dejaron de retener. Siendo responsables las entidades de Derecho Público, los consorcios, las uniones temporales, y demás personas naturales o jurídicas que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Sin embargo, es relevante anotar que esta regulación es de carácter nacional y solo procede su aplicabilidad cuando los entes municipales la han incorporado a través de acuerdos.

El Acuerdo Municipal No. 021 del 30 de noviembre 2020; en su artículo 98. Determina: los AGENTES DE RETENCIÓN. Son agentes de retención cuando intervengan en operaciones por actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio en la jurisdicción del Municipio de El Molino:

I. Entidades de derecho público: El Municipio de El Molino, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas de orden municipal indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos, con domicilio en el Municipio de El Molino.

En ese orden de ideas se fija la tarifa del 10 x 1000 según las actividades que sean sujetos de retención.

Que, el principio de TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, como en el caso que nos ocupa la obra es realizada en el Municipio de el Molino la Guajira.

Lo anterior conlleva a concluir que, desde la ley 14 de 1983 en su artículo 32 se estableció que la territorialidad del ICA 'recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas

naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos’.

(...)

De los tributos tenemos:

1. DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

1.1. Así las cosas, el art. 100 del Acuerdo 021 de 2020, define la tarifa del 10 x 1000 al valor del contrato, (...)

VALOR DE LA RETENCION_____ \$171.177.407=

Que, los tributos, tasas y estampillas, son de titularidad del Municipio del Molino la Guajira; es deber de la persona y del ciudadano contribuir a los gastos e inversiones del Municipio de El Molino, dentro de los conceptos de justicia y equidad. Los contribuyentes deben cumplir con la obligación tributaria que surge a favor del municipio, cuando en calidad de sujetos pasivos del tributo, realicen el hecho generador del mismo.

2. DE LAS ESTAMPILLAS:

2.1. ESTAMPILLA PRO-CULTURA; El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, y son sujetos pasivos, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos que desarrollen el hecho generador del tributo, bien sea en calidad de contribuyente o responsable:

3.1. Así las cosas del contrato anteriormente mencionado (...)

VALOR PAGO DE LA ESTAMPILLA_____ \$171.177.407=

3. ESTAMPILLA PRO-ADULTO MAYOR.

3.1. Que, la estampilla el Pro- adulto mayor, se deriva de la suscripción de contratos emanados o en que sea parte el Municipio de El Molino, sus Entidades Descentralizadas, Unidades Administrativas, Establecimientos Públicos, Empresas del orden Municipal, Entidades que hacen parte del Presupuesto anual del Municipio de El Molino y demás organismos adscritos o vinculados al Municipio de El Molino, así como la Personería y Concejo Municipal.

(...)

VALOR DE LA ESTAMPILLA_____ \$684.709.630=

4. DE LA TASA PRO – DEPORTE: Esta Tasa la constituye la suscripción de contratos y convenios que realice la Administración Central, sus Establecimientos Públicos, las empresas industriales y comerciales, Empresas Sociales del Estado, las sociedades de economía mixta donde la entidad territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

(...)

Liquidación de dicha tasa:

Valor del Contrato	_____	\$17.117.740.768
Tarifa	_____ 1%	\$171.177.407
Valor de la Tasa	_____	\$171.177.407

Solicita del Despacho muy respetuosamente las siguiente (sic) consulta:

PRIMERO: Cual es el procedimiento contable del Municipio ejecutor de los recursos (Hatonuevo - La Guajira) por el Sistema General de Regalías (SGR), para el traslados (sic) de los impuestos, tasas y estampillas, al municipio donde se realiza la obra el (Molino - La Guajira)".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto).

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

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El 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, establece:

"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

(...)

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”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y de acuerdo con lo señalado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad reconoce como parte de los activos en su información financiera aquellos recursos que controla, sobre los cuales asume riesgos significativos y de los cuales espera obtener un beneficio económico o potencial de servicio al recibir una corriente de flujos de efectivo. Así mismo, reconocerá como parte de los ingresos en su información financiera los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, que se pueden reflejar a través del incremento de los activos.

Si la entidad al aplicar el juicio profesional considera que se cumplen los criterios para el reconocimiento de los recursos como parte de las cuentas por cobrar en sus activos, así como de ingresos para el periodo contable, debe reconocer estos derechos en el momento en que se cumplan los criterios, para lo cual debitará la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio, por el valor correspondiente al impuesto de industria y comercio y la subcuenta 130588-Estampillas, por los valores correspondientes a las estampillas pro-cultura y pro-adulto mayor de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditará las subcuentas 410508-Impuesto de industria y comercio y 410576-Estampillas de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Respecto a la tasa pro-deporte cobrada por el municipio, estos recursos se registrarán con un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la entidad ejecutora en su condición de agente retenedor, de acuerdo con lo mencionado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, reconocerá los valores generados por cargas tributarias 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.

Por lo anterior, y dado que en la información expresada en la consulta se indica que las entidades no han reconocido los valores por las cargas tributarias de acuerdo con señalado previamente, entonces las entidades deben 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 en cualquier caso la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000201 del 05-01-2023
20231100000581 del 12-01-2023
20231100000881 del 20-01-2023
20231100004391 del 24-02-2023
20231100005821 del 01-03-2023
20231100010401 del 02-05-2023
20231100013531 del 18-05-2023
20231100014921 del 31-05-2023
20231100015801 del 09-06-2023
20231100016011 del 15-06-2023
20231100017901 del 04-07-2023
20231100020221 del 19-07-2023
20231100021161 del 31-07-2023
20231100021621 del 03-08-2023
20231100024591 del 22-08-2023
20231100024611 del 22-08-2023
20231100025031 del 25-08-2023
20231100025161 del 28-08-2023
20231100026581 del 08-09-2023
20231100026681 del 12-09-2023
20231100026781 del 12-09-2023
20231100027531 del 20-09-2023
20231120028241 del 13-10-2023
20231100037091 del 02-11-2023
20231100039531 del 16-11-2023
20231100039541 del 16-11-2023
20231100040021 del 20-11-2023
20231100042711 del 04-12-2023
20231120043401 del 21-12-2023
20231120043541 del 15-12-2023

1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100000381 del 10-01-2023

1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS**CONCEPTO No. 20231100008951 DEL 31-03-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones en controladas. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable.
	SUBTEMA	Tratamiento contable del College Open and Distance Education CNAD, UNAD Florida, como seccional internacional de la UNAD.

Doctor

ANDREY GEOVANNY RODRÍGUEZ LEÓN

Contralor delegado para el Sector Educación, Ciencia y Tecnología, Cultura, Recreación y Deporte

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010010322 del 23 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 Universidad Nacional Abierta y a Distancia UNAD, es un Ente Universitario Autónomo del orden Nacional con régimen especial vinculado al Ministerio de Educación Nacional, con domicilio principal en la ciudad de Bogotá D.C., y tiene presencia en más de 1020 Municipios del territorio nacional, a través de 8 Zonas, 65 Centros de Educación a Distancia en Colombia y una seccional en el Estado de la Florida – Estados Unidos.

La UNAD autorizó el funcionamiento de la Institución en el Estado de la Florida USA, a través del College Open and Distance Education CNAD como seccional internacional de la UNAD.

La Seccional UNAD Florida es una persona jurídica distinta de la UNAD, regida bajo las Leyes del Estado de la Florida, Estados Unidos, pero vinculada a la UNAD, es propiedad de la UNAD, la cual hace parte de su estructura orgánica y funcional y se encuentra articulada y subordinada a las decisiones que tome el Consejo Superior Universitario de la UNAD.

La seccional UNAD Florida funciona como una seccional bajo la subordinación y control académico, administrativo y financiero de la UNAD. Todos los pasivos y activos que figuren en los Estados Unidos a nombre de la seccional UNAD Florida deben entenderse como propiedad de la UNAD. Es decir, no tiene autonomía presupuestal, ni administrativa ni capital independiente.

No obstante, para efectos contables la Seccional de la Florida es reconocida en los Estados Financieros de la UNAD, como 'Inversiones en Controladas' y su medición se hace por el método de participación patrimonial.

Partiendo de la noción de inversión que contemplan las Normas contables para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y de lo antes expuesto, se cuestiona:

1. ¿Puede ser reconocida la Seccional de la UNAD en la Florida (USA) como una inversión patrimonial en entidades controladas, teniendo en cuenta que se trata del mismo patrimonio? Que la UNAD no participa con acciones, cuotas o partes, en el CNAD, sino que gira recursos públicos desde Colombia, para el funcionamiento de la seccional y que el CNAD no es una empresa o entidad societaria.
2. ¿Cómo se puede hacer la actualización de la medición por el método de medición de participación patrimonial de la contabilización en la cuenta inversión patrimonial en entidades controladas, teniendo en cuenta que el artículo 1 del Acuerdo 021 del 14 de septiembre de 2016, establece: 'Patrimonio: Todos los pasivos y activos que figuren en los Estados Unidos a nombre de la seccional UNAD Florida deben entenderse como propiedad de la UNAD'?
3. ¿Es obligación de la UNAD reportar información especial financiera y contable de la Seccional Florida?
4. ¿Tiene la Seccional UNAD Florida código propio para el reporte en el CHIP de la CGN?
5. ¿Qué informes de carácter especial ha reportado la UNAD, de la Seccional Florida a la CGN? En caso de existir, remitir copia de dichos informes".

CONSIDERACIONES

El Decreto 217 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Universidad Nacional Abierta y a Distancia, UNAD, y se dictan otras disposiciones, establece:

“CAPITULO V

Centros de Educación Abierta y a Distancia, CEAD

Artículo 14. Centros de Educación Abierta y a Distancia, CEAD. La Universidad Nacional Abierta y a Distancia, UNAD, para el cumplimiento de su misión y logro de sus fines integrará en seccionales los Centros de Educación Abierta y a Distancia, CEAD, a través

de los cuales podrá ofrecer sus programas en las modalidades de presencial y a distancia.

El Centro de Educación Abierta y a Distancia, CEAD, es un espacio de carácter universitario en el cual se establecen relaciones de índole académica y administrativa, con el fin de brindar oportunidades de socialización, formación profesional, generación de conocimientos e interacción de estudiantes, docentes y comunidad, con objeto de prestar servicios educativos con calidad en las diferentes regiones del país.

Por medio de los Centros de Educación Abierta y a Distancia, CEAD, la Universidad cumple su misión, fines y funciones formativa, investigativa y comunitaria.

Artículo 15. Organización Seccional. La Universidad Nacional Abierta y a Distancia - UNAD- funcionará en el territorio nacional e internacional tomando como referencia geográfica 8 Seccionales, las que no constituyen por sí mismas dependencias administrativas, dentro de las cuales se articulará el proceso administrativo, académico y operativo de los Centros de Educación Abierta y a Distancia, CEAD, que operen en tales seccionales, así:

(...)

h) National College Open and Distance, CNAD". (Subrayado fuera del texto)

El acuerdo 021 de 2016, por el cual se compila y articula la gestión organizacional, jurídica, administrativa, financiera de la UNAD Florida como seccional en el ámbito internacional de la Universidad Nacional Abierta y a Distancia – UNAD–, y se dictan otras disposiciones, señala:

"ARTICULO 1. Naturaleza Jurídica. La UNAD Florida es una seccional de propiedad de la UNAD, la cual hace parte de su estructura orgánica y funcional, y se encuentra articulada y subordinada a las decisiones que tome el Consejo Superior Universitario de la UNAD.

ARTICULO 2. Régimen aplicable. El funcionamiento de la seccional UNAD Florida se rige por las normas del Estado de la Florida, Estados Unidos, aplicables a las corporaciones sin ánimo de lucro, y por las normas estatutarias de la UNAD aplicables a dicha seccional.

ARTICULO 3. Patrimonio. Todos los pasivos y activos que figuren en los Estados Unidos a nombre de la seccional UNAD Florida deben entenderse como propiedad de la UNAD.

(...)

ARTICULO 9. La UNAD Florida es la seccional internacional de gestión institucional y hace parte de la estructura organizacional de la UNAD, como hecho real de su responsabilidad misional de internacionalización contempla en el Estatuto General,

razón por la cual, la seccional UNAD Florida funciona bajo la subordinación y control académico, administrativo presupuestal y financiero de la UNAD.

(...)

ARTICULO 13. Articulación administrativa entre la UNAD y su seccional UNAD Florida. La articulación administrativa entre la UNAD y la seccional UNAD Florida debe entenderse como el conjunto de estrategias que se implementarán de manera coordinada para la unificación de procesos y procedimientos administrativos y orgánicos, con el fin de evidenciar el control que ejerce la Universidad Nacional Abierta y a Distancia – UNAD sobre dicha seccional. Esta articulación estará a cargo de las Vicerrectoría de Relaciones Internacionales, Secretaría General, Gerencias y la Dirección Ejecutiva de la seccional UNDA Florida.

(...)

ARTICULO 68. Articulación tributaria y financiera. Para efectos contables en Colombia, la seccional UNAD Florida dará aplicación a las normas, principios, procedimientos y demás lineamientos establecidos por la Contaduría General de la Nación para las entidades del Gobierno General. La información contable de la seccional UNAD Florida deberá integrarse a los Estados Financieros de la UNAD de acuerdo con las normas contables vigentes en Colombia. No obstante lo anterior, el régimen tributario de la seccional UNAD Florida en los Estados Unidos será el que fije el ordenamiento jurídico del Estado de Florida y el Departamento del Tesoro de Estados Unidos de América, por lo cual los informes financieros presentados a los entes gubernamentales de los Estados Unidos se adaptarán a la legislación vigente en ese País. Así mismo será sujeto de control por parte de la Oficina de Control Interno y por los diferentes organismos de control del estado colombiano.

Parágrafo 1. La UNAD adoptará las políticas y procedimientos que permitan reconocer las operaciones de la seccional UNAD Florida, a través de un proceso de homologación contable acorde a las normas y procedimientos establecidos para las entidades públicas en Colombia.

(...)

ARTICULO 70. La información relacionada con las operaciones financieras y contables de la seccional UNAD Florida deben remitirse a la UNAD en forma oportuna para efectuar el proceso de identificación, clasificación, conversión a Pesos Colombianos, conciliación y homologación contable en los aspectos de reconocimiento, de conformidad con lo establecido en la normatividad interna mediante la cual se dicta el procedimiento para la elaboración de estados financieros e información tributaria y financiera que debe reportar la seccional UNAD Florida.

Parágrafo único. Para efectos de la conversión de dólares a pesos en la contabilidad se tendrá en cuenta la TRM del último día del mes objeto de la operación” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

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, señalan:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones en controladas las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas (...)”.

(...)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 069 de 2021, señala:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la

generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20182000020981 del 22 marzo de 2018, concluye lo siguiente sobre el tratamiento contable de los hechos económicos de la UNAD Florida en la contabilidad de la UNAD:

“Pregunta N°2: Tratamiento contable de los hechos económicos de la UNAD Florida en la contabilidad de la UNAD - Marco Normativo para Entidades de Gobierno Bajo el nuevo Marco normativo, al igual que se señaló en la respuesta anterior, no es procedente que para efectos de la preparación de sus estados financieros individuales y del reporte a la CGN, la UNAD agregue su información financiera con la de su vinculada en el exterior, considerando que esta última fue creada como entidad sin ánimo de lucro, de carácter privado regida bajo las Leyes del Estado de la Florida, Estados Unidos y posee una personería jurídica distinta a la UNAD en Colombia.

En virtud de lo anterior, la UNAD debe evaluar si los aportes realizados para la creación de la UNAD Florida se pueden considerar o no como una inversión patrimonial en una empresa societaria para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros individuales de propósito general, cuyos saldos deben coincidir con lo reportado a la CGN.

Posterior al análisis la Universidad debe seleccionar una de las siguientes alternativas:

- i) Si la UNAD concluye que los aportes entregados pueden ser considerados como una inversión patrimonial en una empresa societaria, los aportes efectuados se deben registrar en la subcuenta 122701-ENTIDADES PRIVADAS, de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Para la actualización de esta inversión, la UNAD debe aplicar el Método de Participación Patrimonial, conforme a lo señalado en el 5.3. de la Norma de inversiones en controladas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

ii) En caso de que los aportes entregados por la UNAD no puedan ser considerados como una inversión patrimonial en una empresa societaria, las capitalizaciones que se efectúen en el periodo de aplicación del nuevo Marco normativo se deben registrar en la subcuenta 589009-APORTES EN ENTIDADES NO SOCIETARIAS, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Con independencia de que el caso en concreto se enmarque en la primera o segunda alternativa, la UNAD puede optar por preparar y presentar estados financieros consolidados, incorporando la información financiera de la UNAD Florida, en cuyo caso se deberá aplicar la Norma de consolidación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1: ¿Puede ser reconocida la Seccional de la UNAD en la Florida (USA) como una inversión patrimonial en entidades controladas, teniendo en cuenta que se trata del mismo patrimonio? Que la UNAD no participa con acciones, cuotas o partes, en el CNAD, sino que gira recursos públicos desde Colombia, para el funcionamiento de la seccional y que el CNAD no es una empresa o entidad societaria.

De acuerdo con la Norma inversiones en controladas, solo se pueden reconocer en esta categoría las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales se ejerza control. Por lo tanto, la Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD) no deberá reconocer la seccional UNAD Florida como una inversión en controlada.

Pregunta 2: ¿Cómo se puede hacer la actualización de la medición por el método de medición de participación patrimonial de la contabilización en la cuenta inversión patrimonial en entidades controladas, teniendo en cuenta que el artículo 1 del Acuerdo 021 del 14 de septiembre de 2016, establece: “Patrimonio: Todos los pasivos y activos que figuren en los Estados Unidos a nombre de la seccional UNAD Florida deben entenderse como propiedad de la UNAD”?

De conformidad con la respuesta a la pregunta anterior, al no considerarse una inversión en controlada, la UNAD no debe aplicar el método de participación patrimonial como medición posterior y por ello no debe realizar ningún ajuste al valor de la partida reconocida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

3. ¿Es obligación de la UNAD reportar información especial financiera y contable de la Seccional Florida?

En primer lugar, el artículo 15 el Decreto 217 de 2004 reconoce al National College Open and Distance, CNAD como una seccional internacional; adicionalmente, el acuerdo 021 de 2016 en los artículos 1, 9 y 13 establece que la UNAD Florida se encuentra subordinada a las decisiones de control académico, administrativo presupuestal y

financiero que tome el Consejo Superior Universitario de la UNAD; y los artículos 68 y 70 del acuerdo 021 de 2016 determinan que la UNAD Florida debe remitir a la UNAD la información relacionada con las operaciones financieras y contables de la seccional para que se pueda integrar a los estados financieros de la UNAD de acuerdo con las normas contables vigentes en Colombia.

En segundo lugar, la Norma de proceso contable y sistema documental contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) Contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros, o;
- ii) Contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Cuando una entidad de gobierno organice su proceso contable en unidades contables, estas últimas deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central a partir del marco normativo aplicable. En este sentido, la unidad contable central debe establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en todas las seccionales reconocidas en su estructura orgánica, previos a la generación de los estados financieros de la entidad.

Por lo tanto, si la UNAD decide organizar su proceso contable por unidades contables separadas, cada unidad deberá procesar su información contable, y luego agregar esta información a la contabilidad de la unidad central, eliminando las operaciones entre las diferentes unidades contables que sean recíprocas en el proceso de agregación.

Por lo expuesto y considerando que mediante el Concepto N° 20182000020981 del 22 marzo de 2018 la CGN definió un tratamiento contable distinto al establecido en el presente concepto, nos encontramos ante el escenario de un cambio en la política contable que proviene del regulador.

En consecuencia, la UNAD aplicará este cambio, de manera prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política que en el caso que nos ocupa es con la emisión y comunicación del presente concepto. Para tal efecto, registrará el ajuste mediante un débito en el resultado de ejercicios anteriores y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, por el valor en libros de la inversión. Así mismo, los saldos acumulados en el patrimonio por la aplicación del método de participación patrimonial se reclasificarán como un débito o un crédito en el resultado de ejercicios anteriores; finalmente la participación de la entidad en los saldos

acumulados en el patrimonio de la empresa controlada relacionados con la variación actuarial y el rendimiento del activo de los beneficios posempleo, afectarán el resultado de ejercicios anteriores.

Para efectos de presentación de los Estados Financieros, no se requerirá la reexpresión de los saldos de las partidas de activos, pasivos y patrimonio

Pregunta 4: ¿Tiene la Seccional UNAD Florida código propio para el reporte en el CHIP de la CGN?

Conforme al artículo 2 del acuerdo 021 de 2016, la UNAD Florida se rige por las normas del Estado de la Florida, Estados Unidos, aplicables a las corporaciones sin ánimo de lucro y es una seccional de la UNAD ubicada en el extranjero. En consecuencia, la seccional internacional National College Open and Distance, CNAD no cuenta con un código de identificación institucional en el Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Pregunta 5: ¿Qué informes de carácter especial ha reportado la UNAD, de la Seccional Florida a la CGN? En caso de existir, remitir copia de dichos informes”.

-La información reportada a la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante el CHIP por parte de la Universidad Nacional Abierta y a Distancia UNAD, se encuentra disponible para su consulta de forma libre en la página web <https://www.chip.gov.co>, opción 1: “Consulta Estados Financieros” u opción 2: “Informe al ciudadano”.

Adicionalmente, por medio de este concepto se deja sin vigencia el Concepto N° 20182000020981 del 22 marzo de 2018, emitido para la Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD).

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120011111 del 04-05-2023

20231120016641 del 25-07-2023

20231100026681 del 12-09-2023

20231100029651 del 11-10-2023

1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100002851 del 15-02-2023
20231120011111 del 04-05-2023
20231120016641 del 25-07-2023
20231100025541 del 31-08-2023
20231100029651 del 11-10-2023
20231100044691 del 22-12-2023

1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100029651 del 11-10-2023

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. 20231100002031 DEL 06-02-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Retiro de bienes del inventario por transferencia a otra entidad pública

Doctor
NELSON YESID CORONEL POVEDA
Profesional I – Gerencia 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° 20230010003742 del 24 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el Decreto 1055 de 2020, compila el Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, reglamentó en su Artículo 2.5.7.3, la distribución del 20% del Gobierno Nacional, y estableció que el beneficiario del veinte por ciento (20%), será el Departamento Administrativo para la Presidencia de la República, quien definirá las políticas y procedimientos para afectarlo. Estos recursos deberán ser destinados a programas de atención de víctimas de actividades ilícitas y políticas para la lucha contra las drogas y el crimen organizado.

En este proceso que nos indica la norma se realiza la asignación (destinación definitiva), de un bien inmueble a la alcaldía municipal puerto triunfo por el valor del avalúo comercial actual.

Dicho activo está actualmente extinto en el cual los riesgos y beneficios los tiene el FRISCO, el valor con el que está reconocido en libros es el costo histórico, y la cuenta contable en la que se encuentra es la 151098-BIENES DECLARADOS A FAVOR DE LA NACIÓN.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, solicitamos a ustedes su concepto al respecto si la diferencia positiva entre el avalúo y el costo histórico debe ser clasificada en la cuenta 480805-GANANCIA POR BAJA EN CUENTAS DE ACTIVOS NO FINANCIEROS”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, disponen:

1ºCAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

7. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso, venta o distribución gratuita.

(...)

9.3. Medición posterior

(...)

21. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien" (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en los antecedentes y las consideraciones expuestos, se concluye lo siguiente:

Los inventarios deben ser medidos inicialmente por el costo de adquisición, el cual se determinará conforme a los criterios de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación cuando este se adquiere en una transacción sin contraprestación. Posteriormente, se medirán por el menor valor entre el costo y el costo de reposición. Cuando el inventario sea distribuido gratuitamente, se reconocerá el gasto en el resultado del periodo por el valor en libros, el cual comprende el costo histórico menos el deterioro acumulado del bien. Es decir, al no existir venta ni hecho económico que genere alguna utilidad, no se debe reconocer ningún tipo de ingreso.

Por lo tanto, en la contabilidad del Fondo para la Rehabilitación, Inversión y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO), se registrará la transferencia de inventarios por bienes declarados a favor de la nación debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor en libros del bien, y la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR), por el valor del deterioro acumulado en caso de que el inventario haya sido objeto de deterioro, y acreditando la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el costo histórico del inventario.

CONCEPTO No. 20231100008301 EL 17-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes comprados por la entidad y entregados a título gratuito en un periodo contable posterior.

Doctora
ANA LUCÍA ROMO CH.
Contadora
Municipio de La Llanada
La Llanada, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010006842 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 el año 2021 se realizó la compra de unos chalecos y otros bienes para hacer entrega al ejército.

Esta compra se realizó y se registró en un gasto.

En el año 2022 se realizó la entrega al ejército, ya que en 2021 ellos no pudieron recibirla.

Para el ministerio de defensa se convirtió en un ingreso por donación y me reporta reciproca en el tercer trimestre 2022.

Pero el municipio generó gasto en la compra, y en la entrega no realizó ningún registro y para registrar como donación debería existir un activo.

Teniendo en cuenta que es de vigencia 2021 y para hacer el registro con diciembre 2022, afectaría la cuenta de utilidad contra gasto por donación, o cuál sería el tratamiento contable?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

(...)

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).

Ahora bien, la Norma de Inventarios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, señalaba:

“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) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) 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 (...)

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señala:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y de acuerdo con lo señalado en la Norma de Inventarios que aplicaba para el periodo de 2021, incluida en la modificación realizada en la Resolución 218 de 2020, los bienes que sean adquiridos por la entidad con la intención de ser distribuidos de forma gratuita se deben reconocer como parte de los inventarios de la entidad, siempre y cuando cumplan con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para su reconocimiento como activo y superen el umbral de materialidad definido por la entidad en su manual de políticas contables.

De acuerdo con el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Esta información se considera material si de su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

Partiendo de lo anterior, si el valor de los chalecos y demás elementos adquiridos por la entidad con la intención de ser entregados al ejército no superaba el umbral de materialidad establecido por la entidad, debieron reconocerse como gasto en el periodo en el cual fueron adquiridos. Para ello, y mientras se efectuaba la entrega, pudieron registrarse en cuentas de orden debitando la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, si los elementos adquiridos por el Municipio superaban el umbral de materialidad y cumplían con los criterios para ser reconocidos como activos en la información financiera, debieron registrarse como parte de los inventarios de la entidad hasta tanto ocurriera la entrega de los mismos a título gratuito al ejército, para lo cual

debió registrarse un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Con la entrega de los elementos al ejército el Municipio debió registrar el gasto debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Ahora bien, si el Municipio efectuó de forma errónea el reconocimiento de los hechos que ocurrieron con los elementos comprados y posteriormente entregados al ejército, entonces se encuentra ante un error de periodos anteriores, el cual deberá ser tratado conforme lo señala el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, actualizada mediante la Resolución 331 de 2022, para corregir el error afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para efectos de presentación, el Municipio atenderá lo señalado en el numeral 24 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables en tanto que, si el error es material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada si el error es material; 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. 20231120008741 DEL 30-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Registro del sistema de generación eléctrica recibido en dación de pago, por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Doctora

MARÍA CRISTINA QUINTERO QUINTERO

Directora de Vigilancia Fiscal

Contraloría Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República - CGR

Bogotá D.C.

En atención a su comunicación No. 2023EE0045587 del 24/03/2023, radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20230010016272 del 27 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 desarrollo de la Auditoría Financiera que realiza la Contraloría General de la República-CGR al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP, respetuosamente solicitamos la siguiente información:

1. (...).

2. El 1º de junio del 2022 el MHCP recibió en virtud de un contrato de dación en pago un sistema de Generación Eléctrica del PAR CORELCA S.A., con la intención, posterior a su recibo, de entregarlas a título gratuito al Ministerio de Minas y Energía, según se evidenció en acta No. 60 del 27 de septiembre del 2022 del Comité de Evaluación Técnica de Bienes Muebles e Inmuebles. Considerando lo anterior requerimos a título de concepto:

a. Cuenta contable para el reconocimiento de estos bienes (código, nombre de la cuenta), considerando que la intención no apuntaba conservarlos a futuro sino entregarlos a título gratuito.

b. Si en el contrato de dación en pago y los documentos de recibo de estos bienes, no se encuentra detallada la información de la depreciación acumulada, deterioro y vida

útil estimada, ¿Qué procedimientos y/o métodos debió realizar el MHCP para estimar esta información y realizar los ajustes en relación con depreciación y deterioro?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada, corriente, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad”.

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, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.3. Medición posterior

(...)

22. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

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 entidad 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 terminado" (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establecen:

"4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un

fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca”.

CONCLUSIONES

Se reconocen como inventarios aquellos activos adquiridos que se tienen con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

En este sentido, el sistema de generación eléctrica recibido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP en dación de pago, dado que se recibe con la intención de distribuirse en forma gratuita, se reconocerá como inventario en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Ahora bien, la medición inicial de los inventarios es por el costo de adquisición o transformación. No obstante, los elementos que se reciben en pago de las acreencias a favor de la entidad se medirán por su valor de mercado en la fecha de recepción; en ausencia de este, por el valor en libros de la entidad que entregó los bienes; y, de no ser factible alguna de las anteriores, por el valor de la cuenta por cobrar. En consecuencia, la diferencia que surja entre el valor por el cual se incorpora el activo a los estados financieros y la cuenta por cobrar, se reconocerá como un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Por otra parte, teniendo en cuenta que los bienes clasificados como inventarios no son objeto de depreciación, no hay lugar a la estimación su vida útil. En consecuencia, estos

serán únicamente objeto de deterioro del valor, mediante la estimación del costo de reposición. En caso de que este sea inferior al costo del inventario, la diferencia afectará el gasto en el resultado del periodo.

Por lo tanto, si durante el 2022 no se realizó el reconocimiento, conforme a lo descrito anteriormente, se constituye un error que para su corrección deberá atender a 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 ello, registrará en el periodo actual un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la Clase 1-ACTIVOS y la diferencia se registrará en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, se evaluará la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20231100014721 DEL 30-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Registro del sistema de generación eléctrica recibido en dación de pago, por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Doctora
MARÍA CRISTINA QUINTERO QUINTERO
Directora de Vigilancia Fiscal
Contraloría Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010023152 del 15 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: Alcance concepto 20231120008741 del 30 de marzo del 2023 relacionado con el registro de plantas de generación eléctrica MHCP.

En desarrollo de la Auditoría Financiera que realiza la Contraloría General de la República -CGR al MHCP con corte a 31 de diciembre del 2022, de manera atenta solicitamos dar alcance al concepto de la referencia, considerando que en desarrollo del proceso auditor se conocieron hechos adicionales.

Tales hechos hacen alusión a que, según el contrato de dación en pago a favor del Ministerio de Hacienda, las plantas eléctricas se encontraban arrendadas por FIDUAGRARIA desde el 29 de abril del 2011 y que dicho contrato se extendería hasta el 31 de diciembre del 2022, según consta en el Otrosí 12 del 28 de diciembre de 2021 al contrato de arrendamiento.

Adicionalmente, establece en el párrafo segundo de la cláusula primera del contrato de dación en pago, que el Ministerio de Hacienda sería el propietario de los dineros que se perciban por concepto del canon de arrendamiento de las plantas”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, las cuales aplicaban para el 2022, establecían:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.3. Medición posterior

(...)

22. Los inventarios que se mantengan para vender a precios de no mercado o distribuir en forma gratuita, así como los que se tengan para transformar o consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser vendidos a precios de no mercado o distribuidos en forma gratuita, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición.

(...)

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.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: (...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado". (Subrayado fuera del texto).

En el Concepto CGN N° 20231120008741 del 30 de marzo de 2023, se señala:

"ANTECEDENTES

(...)

2. El 1º de junio del 2022 el MHCP recibió en virtud de un contrato de dación en pago un sistema de Generación Eléctrica del PAR CORELCA S.A., con la intención, posterior a su recibo, de entregarlas a título gratuito al Ministerio de Minas y Energía, según se evidenció en acta No. 60 del 27 de septiembre del 2022 del Comité de Evaluación Técnica de Bienes Muebles e Inmuebles. Considerando lo anterior requerimos a título de concepto:

a. Cuenta contable para el reconocimiento de estos bienes (código, nombre de la cuenta), considerando que la intención no apuntaba conservarlos a futuro sino entregarlos a título gratuito.

b. Si en el contrato de dación en pago y los documentos de recibo de estos bienes, no se encuentra detallada la información de la depreciación acumulada, deterioro y vida útil estimada, ¿Qué procedimientos y/o métodos debió realizar el MHCP para estimar esta información y realizar los ajustes en relación con depreciación y deterioro?

(...)

CONCLUSIONES

(...)

En este sentido, el sistema de generación eléctrica recibido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP en dación de pago, dado que se recibe con la intención de distribuirse en forma gratuita, se reconocerá como inventario en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA".

CONCLUSIONES

Se reconocen como inventarios aquellos activos adquiridos que se tienen con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Por otra parte, se reconocen como propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o

para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, así mismo, 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.

Así pues, teniendo en cuenta el principio de Esencia sobre forma, el cual señala que las transacciones y otros hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica, aun cuando el sistema de generación eléctrica recibido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP en dación de pago, se hiciera con la intención de distribuirse en forma gratuita, se debió reconocer como propiedad, planta y equipo al mediar un contrato de arrendamiento, en tanto su esencia económica corresponde a un bien mueble en arrendamiento.

Ahora bien, la medición inicial de las propiedades, planta y equipo es por el costo de adquisición. No obstante, los elementos que se reciben en pago de las acreencias a favor de la entidad se medirán por su valor de mercado en la fecha de recepción, en ausencia de este, por el valor en libros de la entidad que entregó los bienes; y, de no ser factible alguna de las anteriores, por el valor de la cuenta por cobrar. En consecuencia, la diferencia que surja entre el valor por el cual se incorpora el activo a los estados financieros y la cuenta por cobrar, se reconocerá como un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Adicionalmente, con posterioridad al reconocimiento, estos bienes se medirán conforme la Norma de propiedades, planta y equipo, esto es, costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

El presente concepto contable modifica y complementa el concepto N°20231120008741 del 03 de marzo de 2023 dirigido a la doctora María Cristina Quintero Quintero, directora de Vigilancia Fiscal de la Contraloría Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras de la Contraloría General de la República.

CONCEPTO No. 20231120015971 DEL 28-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Servicios y bienes de consumo inmediato Inventarios producidos mientras se lleva la propiedad, planta y equipo al lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración Evaluación periódica del cumplimiento de la obligación de rendimiento

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría de Hacienda Distrital
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010016432 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:

"Nos dirigimos a la Contaduría General de la Nación, para solicitar la emisión de concepto referente a la aplicación de los siguientes apartes de la norma incorporados en la Resolución No. 331 de 2022 'Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno':

1. Definición de Servicios o bienes de consumo inmediato:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno Versión 2015.09, indica:

CAPÍTULO IV. INGRESOS**1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN****1.1. Criterio general de reconocimiento**

(...)

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

Del párrafo anterior, solicitamos ampliar los siguientes aspectos que generan incertidumbre en la aplicación del lineamiento normativo:

1.1 Teniendo en cuenta que el término "consumo inmediato" no se ha definido por la CGN en la normatividad vigente, se solicita de forma respetuosa el significado contable de dicho termino.

1.2 ¿Si se adquieren bienes en una transacción sin contraprestación, que se obtengan para utilizarse de forma inmediata para a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, la entidad puede no realizar el reconocimiento de estos bienes por ser de consumo inmediato? ¿Cuál debería ser la interpretación que se puede dar en estos casos?

1.3 ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizar la entidad de gobierno que entrega los bienes o servicios de consumo inmediato, a otra entidad de gobierno, se entendería como un gasto por transferencia, precisando que no se presentaría reciprocidad en la operación, o se debe identificar otro tipo de gasto?

2. Propiedades planta y equipo

Con respecto al siguiente texto incorporado en la actualización de la norma para Entidades de Gobierno:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.2. Medición Inicial

12. Los activos que se produzcan antes de que la propiedad, planta y equipo esté en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad se tratarán de acuerdo con la Norma de inventarios siempre y cuando estos activos cumplan los criterios de dicha Norma.

2.1 Del párrafo anterior, agradecemos indicar si la interpretación siguiente es correcta: Corresponde a los activos que se formen o construyan derivados de procesos productivos dentro del curso normal de operación, solo si se determina que estos se van a utilizar en la prestación de servicios, propósitos administrativos, como plantas productoras, o en general para actividades clasificadas como Propiedades, planta y equipo; estos activos se reconocerán como Inventario hasta tanto se encuentren en las

condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad, momento en el cual se procederá con su reclasificación como Propiedades, planta y equipo.

2.2 ¿Es posible que, en el proceso de producción, construcción, formación del bien o elemento, realizado dentro del curso normal de operación, al ser identificado para propósitos de Propiedades planta y equipo se clasifique en las categorías de 1615- Construcciones en curso o 1620–Maquinaria, planta y equipo en montaje? ¿O el párrafo en mención prohibiría este tratamiento?

3. Transferencia con condiciones

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno Versión 2015.09, indica:

1.3. Transferencias

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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. (Subrayado fuera de texto)

3.1 Del párrafo anterior, solicitamos indicar si la obligación de detallar los aspectos de los literales a) y b), corresponde a incluirlos formalmente en el acuerdo de la transferencia u otro acuerdo vinculante; o si posteriormente a la constitución o entrega de la transferencia, se puede acordar entre las partes los aspectos para su evaluación periódica, en cumplimiento de la obligación de rendimiento.

3.2 ¿Al no existir el detalle formal de los aspectos indicados en los literales a) y b) del párrafo en mención, esta situación puede justificar una limitación para el reconocimiento de una transferencia condicionada, por lo cual se concluiría el reconocimiento como una transferencia solo con restricciones?

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. 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. (...)

10. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

12. Los activos que se produzcan antes de que la propiedad, planta y equipo esté en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad se tratarán de acuerdo con la Norma de inventarios siempre y cuando estos activos cumplan los criterios de dicha Norma.

(...)

15. Si la entidad fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los destina para el uso, el costo del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la entidad para obtener dicho activo, por lo tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. No se incluirán en el costo de transformación del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, la mano de obra u otros factores empleados.

(...)

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.

(...)

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

1.3. Transferencias

(...)

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.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de

subvenciones la asunción y condonación de obligaciones de terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, así como la diferencia entre la tasa de mercado y la de los préstamos concedidos a dichos terceros cuando esta última es una tasa de interés cero o inferior a la del mercado.

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

1. Servicios o bienes de consumo inmediato

Pregunta 1.1.

De conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, se reconocerán como tales 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.

En consonancia, la Norma precisa que los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

Lo anterior, obedece a que el reconocimiento de los bienes de consumo inmediato, recibidos en una transacción sin contraprestación, tiene un efecto nulo en el resultado, en la medida que se afecta el gasto por el consumo al mismo tiempo que el ingreso por la recepción. Además, el costo de incorporar estos bienes en los estados financieros no compensa el beneficio de presentar información sobre ellos en los estados financieros.

En este sentido, se entenderá por bienes de consumo inmediato, aquellos bienes que consumen su potencial en su primer uso y se destinan para actividades administrativas, con independencia del momento en que este se realice.

Ahora bien, aun cuando los servicios y bienes de consumo inmediato no sean objeto de reconocimiento, la entidad podrá revelar estos hechos en las notas a los estados financieros y llevar un control administrativo relativo a su consumo.

Pregunta 1.2.

De conformidad con la Norma de inventarios, se reconocerán como tales los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, que se tienen con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Por lo anterior, los bienes que se reciben de una transacción sin contraprestación que cumplan con la definición de inventarios, se reconocerán como tales afectando la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 15-INVENTARIOS y la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

No obstante, si se reciben bienes de consumo inmediato en una transacción sin contraprestación, no deberán reconocerse como activo ni ingreso.

Pregunta 1.3.

De conformidad con la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio se reconocerán atendiendo a la naturaleza del gasto que corresponda, como por ejemplo honorarios, consultorías, mantenimientos, entre otros.

Por otra parte, los bienes entregados en una transacción sin contraprestación se reconocerán como un gasto de transferencia y subvención, aun cuando para la entidad o empresa que los reciba no cumplan con la definición de activo. Lo anterior, implica que no hay lugar a operaciones recíprocas entre la entidad que entrega y la entidad que recibe el bien.

2. Inventarios producidos mientras se lleva la propiedad, planta y equipo al lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración

Pregunta 2.1.

Contrario a la interpretación realizada en su consulta, el párrafo 12 de la Norma de propiedades, planta y equipo hace referencia al tratamiento contable de los bienes producidos con activos de propiedades, planta y equipo que no se encuentran en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar en la forma prevista por la administración, más no a los bienes producidos por la entidad, que serán destinados al uso como propiedades, planta y equipo.

Ejemplo de ellos, son los bienes producidos por un activo de propiedad, planta y equipo, los cuales podrán ser reconocidos como inventarios siempre que cumplan con los criterios de esa Norma, requiriéndose de una comprobación de esta propiedad, planta y equipo, para garantizar su adecuado funcionamiento; previo a que se encuentre disponible para operar en la forma prevista por la administración. Tal es el caso de las muestras producidas mientras se prueba el funcionamiento de una maquinaria.

Pregunta 2.2.

Conforme al párrafo 15 de la Norma de propiedades, planta y equipo, si la entidad fabrica activos similares para la venta en el curso normal de su operación y los destina para el uso, el costo del activo será el costo de transformación en que haya incurrido la entidad para obtener dicho activo, conforme a lo señalado en la Norma de inventarios.

Por lo tanto, una vez cambie la destinación de estos bienes se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos.

Ahora bien, aun cuando se identifique que un elemento de los inventarios se destinará como propiedad, planta y equipo, esta destinación únicamente se materializará una vez el elemento corresponda a un producto terminado, momento en el que procederá a su reclasificación.

En este sentido, no es adecuado el uso de las cuentas 1615-Construcciones en curso o 1620-Maquinaria, planta y equipo en montaje.

3. Evaluación periódica del cumplimiento de la obligación de rendimiento en las transferencias con condiciones

Preguntas 3.1. y 3.2.

Las transferencias condicionadas son aquellas que tienen estipulaciones que especifican obligaciones de rendimiento, en cuanto al uso o consumo del beneficio económico futuro o potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular, y en las que la entidad que entrega el activo tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento; y tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, total o parcial del activo, cuando no se cumpla con la obligación de rendimiento.

Con respecto a la obligación de detallar 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, así como el plazo durante el cual deba cumplirse, se precisa que la Norma no exige que esta información se detalle en el acuerdo de la transferencia u otro acuerdo vinculante. En ese sentido, es factible que se detallen estos u otros aspectos con posterioridad al instrumento jurídico o acuerdo vinculante, siempre que se realice de manera oportuna para que la entidad transferidora pueda evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento de la transferencia.

Por lo anterior, el hecho de que los aspectos que permitan evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento no estén definidos en el instrumento jurídico o en el acuerdo vinculante, no es suficiente para definir que la transferencia está sujeta o no a restricciones.

CONCEPTO No. 20231100028251 DEL 29-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Cuenta contable para el reconocimiento de precios públicos por servicios desde la perspectiva del gasto. Reconocimiento contable de los descuentos aplicados a erogaciones que afectan el costo en actividades de prestación de servicios.

Doctora
 NASLY GEORGINA TORRES BERNAL
 Coordinadora de Contabilidad
 Radio Televisión Nacional de Colombia RTVC S.A.S
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038962 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

"1. RTVC en desarrollo de su objeto misional debe realizar el pago de la contraprestación económica al Fondo Único de Tecnologías de la información y las Comunicaciones, por el acceso al uso y utilización del espectro radioeléctrico asociado al segmento satelital, (...).

Así mismo (...) se tiene que la habilitación general y el acceso al uso del espectro radioeléctrico generan contraprestaciones a favor del Fondo Único de Tecnologías de la información y las Comunicaciones- FUTIC, dado que es el Ministerio de Tecnologías de la información y las Comunicaciones – MINTIC el facultado para otorgar tales permisos.

De acuerdo con lo anterior, RTVC- Sistema de Medios Públicos como proveedor de redes y servicios de telecomunicaciones cuenta con la habilitación general otorgada por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones - MINTIC, mediante las Resoluciones No. 408 del 1 de marzo del 2016 y No. 2201 del 4 de septiembre de 2019 bajo el expediente No. 94000052, para ofrecer, proveer y/o utilizar para sí mismo o para terceras personas dicha capacidad satelital en el territorio colombiano.

Por lo anterior le corresponde a RTVC realizar el pago de la contraprestación anual al FUTIC, la cual es reconocida en la cuenta 5.2.20.10 Tasas, en razón a que corresponde a un gasto directamente relacionado con la operación de la entidad.

0La Contaduría General de la Nación expidió los conceptos 20211100003751 del 01 marzo de 2021 y 20211100015611 del 14 de abril de 2021, en este último informa al Fondo Único que de acuerdo con la Resolución 221-2020 por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece en su "ARTÍCULO 1o. Crear la siguiente cuenta y las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno: (...) 131146 Precios públicos por bienes o servicios (...) 411079 Precios públicos por bienes o servicios (...)" (Subrayado fuera de texto)"

Al revisar el plan de cuentas para entidades de gobierno observamos que la contrapartida por parte de RTVC sería la cuenta 5.8.90.41 Precios públicos por bienes o servicios, pero como lo manifestamos anteriormente este gasto constituye un gasto operativo para RTVC por lo cual no puede ser registrado en la cuenta otros gastos.

Por lo anterior solicitamos comedidamente su orientación y conceptualización al respecto a fin de evitar las diferencias que se presentan en la consolidación a realizar por la Contaduría.

2. Por otra parte, RTVC contrata servicios *de difusión con algunas entidades públicas, los cuales otorgan a RTVC descuentos como lo son:

- Descuentos financieros: los cuales están supeditados a la fecha de pago
- Descuentos por Volumen: los cuales dependen del volumen de ordenes de pauta generadas.

Para el reconocimiento de los ingresos RTVC registra en la cuenta contable 4.8.08.90 Otros Ingresos Diversos, pero las entidades reciprocas están registrando en la subcuenta 4.3.95.07 Servicios de Comunicaciones de la cuenta 4.3.95 Devoluciones, Rebajas y Descuentos en venta de servicios.

Por lo anterior solicitamos su conceptualización al respecto toda vez que la transacción genera para RTVC un ingreso el cual es facturado por la entidad y no puede ser disminuido directamente del costo en el cual incurre la entidad en el momento de su causación".

Además de lo anterior, mediante correo electrónico del 26 de septiembre el consultante indica lo siguiente: "las entidades con las cuales RTVC contrato servicios de Pauta para el caso en análisis, son Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ahorro del público.

(...)

En la actualidad RTVC suscribe contratos con las entidades públicas con el siguiente Objeto: 'Prestar los servicios para la preproducción, producción, postproducción, realización y emisión de proyectos de comunicaciones audiovisuales, radiales y otros productos multiplataforma Institucionales, así como ejecutar los planes de medios necesarios para difundir las estrategias misionales en todo el territorio nacional.'

Para la ejecución de dichos contratos RTVC adquiere servicios con entidades públicas y empresas, con el fin de emitir las pautas ya sea a través de radio, televisión y/o las diferentes plataformas audiovisuales, estos servicios son registrados contablemente por RTVC de la siguiente manera:

REGISTRO RTVC

CUENTA	NOM CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
639090	Otros Servicios	XXX	
244506	Iva Desc Compra De Servicios Del 19%	XXX	
290201	En Administración		XXX
480890	Otros Ingresos Diversos		XXX
240101	Bienes Y Servicios		XXX

De acuerdo con el registro anterior RTVC a través de la causación inicial registra el descuento financiero directamente al ingreso, y el descuento por volumen se registra inicialmente en la cuenta 290201 En Administración que posteriormente será facturado y registrado de la siguiente manera:

REGISTRO DE LA FACTURA POR CONCEPTO DE INGRESO DE DESCUENTO POR VOLUMEN RTVC

CUENTA	NOM CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
480890	Otros Ingresos diversos		XXX
244502	Iva Generado Vta De Serv Del 19%		XXX
131710	Otros Servicios de Comunicación	XXX	

En cuanto al registro contable de los descuentos ya sean financieros y/o de volumen están siendo reconocidos por las Empresas Públicas en la subcuenta 4.3.95.07 Servicios de Comunicaciones de la cuenta 4.3.95 Devoluciones, Rebajas y Descuentos en venta de servicios, afectando directamente el reconocimiento inicial del servicio prestado a RTVC.

Pero para el caso de RTVC no es posible disminuir estos descuentos directamente del costo inicialmente registrado, por cuanto se debe realizar el reconocimiento de este ingreso como otros ingresos para la entidad”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

"9. INVENTARIOS

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas, del gasto o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió, se distribuyó gratuitamente o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta, distribución o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

9.2.2.2. Prestación de servicios

15. 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. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado (...)" (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, de acuerdo con la Resolución No. 221 de 2020, emitida por la Contaduría General de la Nación, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se crea la subcuenta 589041-Precios públicos por bienes o servicios, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en la cual deben reconocerse los gastos relacionados con precios públicos.

CONCLUSIONES

Respecto a la primera parte de su consulta, se observa que el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno contempla la subcuenta 589041-Precios públicos por bienes o servicios de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, la cual debe ser utilizada por RTVC para reconocer los gastos relacionados con precios públicos.

En cuanto a la segunda parte de su requerimiento, de acuerdo con la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 y se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado.

En ese sentido, dado que los servicios contratados por RTVC con otras entidades públicas para emitir las pautas a través de las diferentes plataformas audiovisuales, son necesarios para que la entidad pueda prestar sus servicios para la preproducción, producción, postproducción, realización y emisión de proyectos de comunicaciones audiovisuales, radiales y otros productos multiplataforma Institucionales, deberán ser reconocidos por la entidad como un costo.

Ahora bien, en cuanto a los descuentos, la Norma indica que estos afectarán el valor del inventario, del costo de ventas, del gasto o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió, se distribuyó gratuitamente o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta, distribución o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores.

Así pues, como se mencionó anteriormente para el caso de RTVC las erogaciones afectan el costo, y en consecuencia los descuentos aplicados por el proveedor, independientemente de que sean descuentos por volumen o descuentos financieros, se reconocerán mediante un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 6-COSTO afectada inicialmente, siempre y cuando dicho descuento aplique en el periodo contable actual.

Si este costo causado originalmente corresponde al periodo contable anterior, cualquier descuento será reconocido por la entidad como un ingreso en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100040811 DEL 24-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de mercancías recibidas de la DIAN y otros terceros por concepto de donaciones

Doctora
YELISSA TATIANA PARDO GARZÓN
Funcionaria
Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046372 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:

“De manera atenta me permito realizar la consulta del tratamiento contable y las cuenta que debe ser afectadas en el reconocimiento de las donaciones recibidas por la DIAN o terceros jurídicos a la Unidad Administrativa para la Reparación Integral a las Víctimas, teniendo en cuenta que la entidad actúa únicamente como intermediario en el proceso de entrega de bienes a los beneficiarios finales (Víctimas del conflicto armado). Es de indicar que los bienes recibidos en donación son elementos tales como (telas, camisetas, zapatos, gorras, pantalones, patines, entre otros) a través de la postulación a la oferta pública que realiza la Dian de lotes de mercancías decomisadas y los terceros jurídicos que donan variedad de elementos como los mencionados anteriormente y asimismo mercancías de productos tales como (aceite vegetal, atún, lenteja, arroz, kit de aseo y otros productos)”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

(...)

7. Cuando se adquiera un inventario en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso, venta o distribución gratuita.

(...)

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 recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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.

(...)

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.

(...)

19. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando a la entidad le sea transferido el control de los mismos.

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, se reconocen como inventarios los activos adquiridos por la entidad que se tengan con la intención de distribuirse de forma gratuita en el curso normal de la operación. Así mismo, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que recibe la entidad sin entregar nada a cambio.

Por lo anterior, la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, dependiendo si son bienes recibidos de otras entidad de gobierno, de organismos internacionales, de empresas públicas o del sector privado.

Es importante aclarar que las transferencias no monetarias como es el caso de estos inventarios se deben medir por el valor de mercado del activo recibido y en ausencia de este valor por el costo de reposición. Ahora bien, en el caso que no se factible tener alguno de estos valores se deben medir al valor en libros que tenía la entidad que transfiere los bienes. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para su distribución gratuita.

CONCEPTO No. 20231100043941 DEL 15-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Clasificación contable del reintegro de ventiladores mecánicos utilizados en la emergencia sanitaria del COVID-19.

Señores

INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE SALUD DE NORTE DE SANTANDER
San José de Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100052122 del 10 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el año 2020 el Ministerio de Salud envió al Departamento Norte De Santander, a través del Instituto Departamental de Salud, 56 ventiladores Mecánicos para apoyar en la emergencia COVID-19, estos ventiladores fueron entregados por el Ministerio directamente a las ESES y IPS del Departamento, para mitigar la emergencia del covid, con una serie de recomendaciones que fueron acatadas por esas entidades de Salud. En Octubre del año 2022, las ESES y IPS manifestaron que ya necesitaban los ventiladores mecánicos porque se finalizó la pandemia, los cuales fueron devueltos al Instituto Dptal de Salud, en buenas condiciones, cumpliendo con todos los parámetros de entrega como fueron mantenimiento al día, póliza de seguros, embalaje, estos equipos reposan en el Almacén de la entidad, y quedaron registrados contablemente en la cuenta 1635 Bienes Muebles en Bodega, según Resolución expedida por el Instituto Dptal de Salud estos ventiladores deben quedar como reserva del Departamento en el Almacén del Instituto Dptal de Salud ante otra nueva emergencia o solicitud de necesidad por parte de una entidad prestadora de salud (ESES o IPS).

LA CONSULTA ES COMO DEBEN QUEDAR REGISTRADOS CONTABLEMENTE ESTOS EQUIPOS MEDICOS (VENTILADORES MECANICOS), SE DEBEN DEJAR EN LA CUENTA 1635 MUEBLES EN BODEGA Y SE DEBEN SEGUIR DEPRECIANDO, O DEBE PASAR A LA CUENTA 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO, O LA CUENTA 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, O DEBEN QUEDAR REGISTRADOS COMO INVENTARIOS”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de inventarios, el Instituto Departamental de Salud de Norte de Santander deberá reconocer los bienes objeto de su consulta como inventarios en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, en el entendido que estos son mantenidos con la intención de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación de la entidad, y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100001351 del 27-01-2023
20231100008471 del 27-03-2023
20231100019541 del 13-07-2023
20231100020071 del 18-07-2023
20231120024441 del 12-09-2023
20231100026621 del 11-09-2023
20231100028831 del 05-10-2023
20231100030031 del 13-10-2023
20231100030061 del 13-10-2023
20231100035231 del 25-10-2023
20231100037111 del 02-11-2023
20231100039531 del 16-11-2023
20231100042741 del 04-12-2023

1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**CONCEPTO No. 20231100000141 DEL 04-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Metodología para la valoración de bienes muebles y su reconocimiento contable

Doctora

MARCELA GUEVARA OSPINA

Jefe de Dependencia

Secretaría General

Corporación Autónoma Regional del Rio Grande de la Magdalena - CORMAGDALENA

Barrancabermeja, 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° 20221100054522 del 30 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

"... La Contaduría General de la Nación incorporó al régimen de contabilidad pública, el marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera y las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno.

Según lo establecido en el libro 2 Manual de procedimientos de la contaduría General de la nación en su Capítulo III numeral 18 "El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.'

De acuerdo con lo anteriormente expuesto y una vez verificada la disponibilidad de recursos con fin de efectuar la contratación de un avalúo técnico, se verifico que la entidad no contaba con los recursos suficientes para efectuar dicha actividad, razón por la cual desde área de almacén se proyectó y creo el procedimiento MPSI-PPEE-VB VALUACIÓN DE BIENES y el formato F-PPE-VB 01 CONCEPTO TÉCNICO DE BIENES DE VALUACION O BAJA DE BIENES con finalidad de dar cumplimiento a lo establecido en el Manual de CGN.

Los documentos anteriormente mencionados son los insumos para la recolección de información relevante para llevar a cabo el proceso de valuación de bienes por intermedio de personal idóneo, procedimiento el cual se encuentra explicado en el INFORME VALUACIÓN DE BIENES DE PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO VIGENCIA 2022 DE LA CORPORACION AUTONOMA REGIONAL DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA (Adjunto).

Por tal motivo, solicitamos su orientación respecto a si la metodología utilizada cumple con los establecido en el marco normativo estipulado por el órgano rector en materia de revelación posterior de los saldos de propiedad planta y equipo en las entidades del estado, con finalidad de efectuar los registros correspondientes y reflejar así de manera fidedigna los saldos contables de los bienes propiedad de CORMAGDALENA”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.

(...)

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.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá 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”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, con la emisión de los nuevos Marcos Normativos, la estructura del Régimen de Contabilidad Pública precedente y el contenido de sus elementos estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017, lo cual incluye el Manual de Procedimientos al que hace referencia en su consulta.

Ahora bien, de acuerdo 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, para lo cual a efectos de determinar este último, se aplicarán los criterios definidos en la Norma deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Por lo anterior, la actualización del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo no está permitida por la Norma y los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor del servicio recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición.

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.

CONCEPTO No. 20231100000371 DEL 10-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Reconocimiento de las demoliciones por obra nueva y pérdida total

Señores
SECRETARÍA DE HACIENDA
Alcaldía Municipal de Quinchía Risaralda
Quinchía, Risaralda

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° 20220010057032 del 20 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se indica:

“Solicitamos su valiosa colaboración con el procedimiento contable cuando se da la demolición de una edificación por obra nueva y por pérdida total”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

(...)

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 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 entidad.

(...)

12. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para desmantelar o retirar un elemento de propiedades, planta y equipo, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y como una provisión. La medición se efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma de provisiones. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos 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 del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

8. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para desmantelar o retirar un bien de uso público, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor del bien de uso público y como una provisión. La medición se efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma de provisiones. Esto, cuando dichos conceptos

constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

14.2. Medición inicial

7. 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 entidad". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que de conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los elementos de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público incluyen en su medición inicial las erogaciones en que incurrirá la entidad para dismantelar o retirar el bien, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente, siempre que constituya una obligación para la entidad, como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un periodo determinado. Estos valores se reconocerán como un mayor valor del bien y una provisión.

Ahora bien, en caso de que no se constituya una obligación para la entidad el dismantelar o retirar el bien o rehabilitar el lugar sobre el que se asiente, los costos asociados a una demolición se reconocerán atendiendo lo siguiente:

- Los desembolsos asociados a la demolición de una edificación para la construcción de obras nuevas se reconocerán como parte del costo de la nueva edificación, siempre y cuando constituya un costo directamente atribuible 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, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO o de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

- Los desembolsos asociados a la demolición de una edificación que no se realicen para la construcción de obras nuevas, sino por circunstancias como riesgo en su estructura,

se reconocerán como gasto en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100001051 DEL 24-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el registro de la enajenación de bienes inmuebles fiscales ocupados por terceros ilegalmente, de destinación no habitacional.

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe Oficina de Contabilidad
Alcaldía de Barranquilla
Barranquilla, Atlántico

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° 20220010056482 del 15 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Oficina de Contabilidad recibió por parte de la Secretaría de Planeación- Oficina de Hábitat, la información y soportes de la enajenación de un predio, en el marco del programa de enajenación de inmuebles fiscales de uso no habitacional fundamentado en el ‘artículo 277 Ley 1955 de 2019 – Parágrafo 1º para los bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuenten con destinación económica habitacional, procederá la enajenación directa del predio fiscal por su valor catastral vigente a la fecha de la oferta’. Reglamentado por el decreto 523 de 2021, el cual define los lineamientos técnicos y jurídicos , para la adecuada legalización de predios fiscales en poder de terceros por efecto de posesión por más de 10 años.

Teniendo en cuenta lo anterior expuesto, procedo consultarles: ¿Cuál es el tratamiento contable del registro de la enajenación de bienes que cumplen los criterios de la ley 1955 de 2019?, considerando que se presentan situaciones que tienen impacto contable así:

- La entidad territorial no tiene registrada en sus estados financieros los predios que serán enajenados o entregados a título gratuito, y la entidad está recibiendo en algunos casos como los que corresponden a los inmuebles usados en instituciones educativas y religiosas un recurso económico por concepto de la venta a precio de no mercado, dado que está entregado la legalización del predio a favor del poseedor por un valor

representativo del 40% del costo o avalúo catastral, en ese orden de ideas, al no estar registrados en la contabilidad y no tener criterios de control sobre el terreno, puesto que ya existe una construcción, no se debería incorporar a la contabilidad como activo y solo se debería recaudar y registrar la cuenta 480827 Aprovechamientos.

- La entidad tiene registrado en la cuenta 1605 TERRENOS, el inventario de bienes sujetos a la aplicabilidad de la norma arriba citada, en este escenario a sabiendas de que los terrenos se entregaran con un descuento del 60%, este monto se debe registrar como un deterioro del bien, sabiendo que no se recibirá el costo registrado en los estados financieros, o se debe reclasificar a la cuenta 151002 Terrenos de la cuenta 1510 Mercancías en Existencia, entendiendo que estos terrenos están destinados a su enajenación a precio de no mercado o entrega título gratuito en aplicación de las normas arriba citadas.
- En atención al segundo interrogante, dado que la entidad territorial no tiene el control sobre los terrenos inventariados y que están en proceso de legalización por enajenación o entrega título gratuito, no se tiene control sobre estos bienes, y como la titularidad no da garantía del control del bien, cuál sería el procedimiento a registrar, ¿se deben dar de baja los activos registrados? o ¿se deben mantener y registrar deterioro?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 14 de la Ley 708 de 2001, modificado por el artículo 277. Cesión a título gratuito o enajenación de bienes fiscales de la Ley 1955 de 2019, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, establece:

“Artículo 14. Cesión a título gratuito o enajenación de dominio de bienes fiscales. Las entidades públicas podrán transferir mediante cesión a título gratuito la propiedad de los bienes inmuebles fiscales o la porción de ellos, ocupados ilegalmente con mejoras y/o construcciones de destinación económica habitacional, siempre y cuando la ocupación ilegal haya sido efectuada por un hogar que cumpla con las condiciones para ser beneficiario del subsidio de vivienda de interés social y haya ocurrido de manera ininterrumpida con mínimo diez (10) años de anterioridad al inicio del procedimiento administrativo. La cesión gratuita se efectuará mediante resolución administrativa, la cual constituirá título de dominio y una vez inscrita en la correspondiente Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, será plena prueba de la propiedad.

En ningún caso procederá la cesión anterior tratándose de inmuebles con mejoras construidas sobre bienes de uso público o destinados a la salud y a la educación. Tampoco procederá cuando se trate de inmuebles ubicados en zonas insalubres o zonas de alto riesgo no mitigable o en suelo de protección, de conformidad con las disposiciones locales sobre la materia.

PARÁGRAFO 1o. Para bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuenten con destinación económica habitacional, procederá la enajenación directa del predio fiscal por su valor catastral vigente a la fecha de la oferta. El Gobierno nacional reglamentará la materia”. (Subrayado fuera del texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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.

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación". (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

26. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, los activos son los recursos controlados por la entidad como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y, que para su reconocimiento, deben poder medirse de forma fiable.

Para determinar el control se evalúa si un recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Para ello, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, frente a los bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuentan con destinación económica habitacional que no se encuentran reconocidos en los estados financieros del municipio, pero que de conformidad a lo señalado por el Parágrafo 1º del artículo 14 de la Ley 708 de 2001, modificado por el artículo 277 de la Ley 1955 de 2019, procederá la enajenación directa por su valor catastral vigente a la fecha de la oferta, al cumplir con el criterio del activo correspondiente a tener la capacidad de convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, corresponde a una razón suficiente para que el bien sea reconocido en los estados financieros del Municipio.

Por lo anterior, el Municipio deberá identificar el momento en el cual los bienes objeto de consulta cumplían con los requisitos para ser reconocidos como activo en los estados financieros, y atender a lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, toda vez que el mismo es un error, al existir un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible.

Así mismo, dado que la invasión sobre los bienes objeto de consulta puede corresponder a un indicio de deterioro del valor del activo, el Municipio evaluará y, de requerirse, determinará el momento en que se presentaron estos indicios de deterioro y comprobará la pérdida por deterioro a través de la determinación del valor recuperable o el servicio del valor recuperable, según las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Aunado a lo anterior, para efectuar la corrección del error se ajustarán las partidas del activo atendiendo a la norma correspondiente a la clasificación del mismo, así como la pérdida por deterioro del valor de los activos, e impactando la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si los bienes cumplían con los criterios para ser reconocidos como activo y se encontraban deteriorados con anterioridad al periodo contable en curso.

Igualmente, 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, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Posteriormente, la baja en cuentas de los bienes atenderá a la clasificación del activo, por lo cual, si los bienes corresponden a inventarios que se venden a precios de mercado o de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados; y para aquellos que se distribuyen de forma gratuita se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

Si los bienes son propiedades, planta y equipo, la baja en cuentas se realizará por su valor en libros 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), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y la ganancia o pérdida que se origine se reconocerá según corresponda, en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos financieros, de la subcuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Ahora bien, la clasificación contable de los bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo se realiza en el momento de su reconocimiento conforme a la destinación prevista por la administración. Por lo tanto, si los bienes en su reconocimiento se tienen con la intención de venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, corresponderán a inventarios.

Por otra parte, si estos bienes corresponden a activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos o bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, que además se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita; o bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, se reconocerán como propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20231100001321 DEL 26-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Medición posterior de los activos fijos Actualización del valor de los activos a la fecha de cierre del periodo.

Doctora
YANETH LILIANA CHACUA C.
Profesional Universitario Especializado
Contabilidad General
Alcaldía Municipal de Ipiales
Ipiales, Nariño

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° 20220010056502 del 15 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

" La entidad cuenta con propiedad Planta y equipo en muebles que corresponde a equipos de transporte, muebles, enseres y equipo de oficina, equipos de comunicación y cómputo, maquinaria y equipo, los cuales son activos que se encuentran en un 90% antes del 2011 activados y finalizada su depreciación pero que aún se encuentran generando un servicio o beneficio para la entidad. La Entidad cuenta con dos listados de estos activos uno de parte de la subsecretaría de bienes y servicios quienes llevan el inventario físico, pero no tiene ni fechas de compra ni valor del activo, solo manejan las cantidades y su existencia real, en el área contable se cuenta con otro listado de activos los cuales se tiene fecha de compra y el costo, pero en la mayoría ya se encuentran depreciados los activos, esta lista de contabilidad se encuentra por compras realizadas en grupo, no se encuentra individualmente como lo tienen en la subsecretaría de Bienes y Servicios.

Solicitamos aclarar si podemos realizar al término del periodo un avalúo comercial completo a todos los grupos de muebles que tiene la compañía para poder realizar un ajuste del valor real del activo a la fecha de cierre ya que como se indicó antes la mayor

de activos se encuentra depreciados, pero aún en uso y tener un listado actualizado e individual de cada activo que se encuentre en uso actualmente.'

De igual manera la misma problemática se presenta respecto de bienes inmuebles y bienes de uso público, existe un inventario con el que trabaja Contabilidad y un inventario que posee la subsecretaría de bienes, con el fin de unificar dicho inventario; según capacitación del día del 09 de agosto de 2022 en la ciudad de pasto, es posible actualizar y unificar dicha información con la ayuda de profesionales de la entidad adscritos a la subsecretaria de infraestructura o planeación, con el fin de determinar su valor razonable. (...)”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 o del potencial de servicio. 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 entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

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 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.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

13. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

14. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

15. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

(...)

21. La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. 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.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

“La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

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. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

3.2.4 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.

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecen que, con posterioridad al reconocimiento, los activos clasificados como propiedades, planta y equipo o como bienes de uso público, se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. En consecuencia, teniendo en cuenta que el Marco Normativo no contempla su actualización, los avalúos que se efectúen para efectos contables, serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de tales activos.

Por otra parte, el hecho de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad, significa que esta ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y Bienes de uso público, 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 deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad 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 de los activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente.

La entidad subsanará el error registrando 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, un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 5364-DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años 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.

Por último, en cuanto a la información que maneja la entidad en las diferentes áreas, es necesaria señalar que se deberá hacer un proceso de conciliación entre estas dependencias, para ello el numeral 3.2.3. Sistema documental del Procedimiento transversal para la evaluación del control interno contable señala que la información debe ser verificable, con el fin de acreditar y confirmar la procedencia y magnitud de la información financiera de la entidad en las fases correspondientes al reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

Lo anterior incluye los ajustes contables originados en la comparación del valor en libros del activo y las cifras y datos resultantes de la gestión administrativa de la dependencia asignada por el representante legal de la entidad, de conformidad con el numeral 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias del mismo Procedimiento, de forma que la información financiera cumpla las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

En efecto, es responsabilidad de la administración de la entidad determinar las políticas contables y procedimientos adecuados, que permitan lograr información que cumpla con las características fundamentales de la información financiera, en pro de ello deberán definir procedimientos de verificación y conciliación de los bienes de la entidad, para que en el momento indicado se realicen los ajustes pertinentes a su estado real ya sea evaluar indicios de deterioro del valor o su determinación, verificación de su existencia, o revisión anual de su vida útil, valor residual o método de depreciación.

CONCEPTO No. 20231100001691 DEL 02-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Pertinencia del reconocimiento contable del avalúo realizado a un bien inmueble.

Doctora
YUREINY JARAMILLO NEVADO
Grupo de Contabilidad
Ministerio de Salud y Protección Social
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° 20230010003952 del 26 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Se requiere actualizar el valor de los bienes inmuebles de acuerdo a los últimos avalúos realizados. Por lo tanto tengo la inquietud a qué cuenta debo registrar en caso de aumento o disminución del bien, (...)”.

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, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14. 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 generadores de efectivo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad a lo establecido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Propiedades de inversión, con posterioridad a su reconocimiento, estos bienes se miden al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo tanto, no se contempla dentro del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno la actualización del valor de dichos bienes, es decir que no es necesario realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, para fines contables, se realizarán avalúos únicamente con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, que como mínimo se hará al final del periodo contable. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20231100005631 DEL 27-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Características de los bienes inmuebles no explotados

Doctor
 JUAN CARLOS GONZÁLEZ TRUJILLO
 Coordinador de Gestión – Supervisor proceso auditor
 Contraloría Delegada para el Sector Justicia
 Contraloría General de la República
 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° 202300010009882 del 22 de febrero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“En el trámite de la Auditoria Financiera que adelanta la Contraloría General de la República al Consejo Superior de la Judicatura -CSJ - vigencia fiscal 2022, (...)

Teniendo en cuenta lo expuesto, sobre los bienes inmuebles (Terreno urbano y Edificios) que la entidad tiene reconocidos como bienes no explotados se pregunta lo siguiente:

- a. ¿Qué características fundamentales deben tener estos inmuebles (Terreno urbano, Edificio), para ser reconocidos en la subcuenta de propiedad planta y equipo no explotados.
- b. ¿Cuál es el tiempo máximo que pueden permanecer estos bienes inmuebles como no explotados?
- c. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable respecto a la depreciación de estos inmuebles (edificios) no explotados; y como debe ser el tratamiento con respecto a su deterioro?

De otra parte, se solicita remitir el Reporte de operaciones recíprocas de los saldos por conciliar correspondiente a los años 2020, 2021, 2022 de la entidad contable pública 12400000 - Consejo Superior de la Judicatura”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

(...)

4.2. Características de mejora

(...)

4.2.3. Comprensibilidad

34. La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa" (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. (...)

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 o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de

depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

(...)

10.4. Baja en cuentas

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” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades” (Subrayado fuera de texto).

Además, establece que se debita con: “1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente. 2-El valor de las propiedades, planta y equipo recibidas en una transacción sin contraprestación”, y se acredita con: “1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se coloquen nuevamente en servicio. 2-El valor de las propiedades, planta y equipo enajenadas o transferidas. 3-El valor de las propiedades, planta y equipo dadas de baja por destrucción u otras causas”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la información financiera debe cumplir, entre otros, con la característica fundamental de Representación fiel y con la característica de mejora de Compresibilidad, en cuanto a que la información represente los hechos económicos de forma completa, neutral y libre error significativo, lo que conlleva, además, a que esté clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

Así mismo, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que también se reconocen como propiedades, planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, además de los activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento.

Por lo anterior, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado deberán atender a lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, es decir, que con posterioridad a su reconocimiento se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Realizadas las anteriores precisiones, frente a sus inquietudes se señala:

a. Características de las propiedades, planta y equipo no explotados y máximo de tiempo allí reconocidos

El Catálogo General de Cuentas describe que se clasifican en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS aquellos bienes que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las actividades de la entidad, que se retirarán de esta cuenta una vez se coloquen nuevamente en servicio, sean enviados a mantenimiento, sean enajenados, transferido el control, o dados de baja por destrucción u otras causas.

En consecuencia, la norma no define el lapso de tiempo durante el cual los bienes clasificados en esta categoría deberán permanecer allí reconocidos, porque dependerá de las decisiones y gestiones administrativas y operativas propias de cada entidad.

b. Depreciación y deterioro de propiedades, planta y equipo no explotados

Con respecto a la depreciación es preciso señalar que una vez se han reconocidos elementos como propiedades, planta y equipo, a excepción de los terrenos, la depreciación de los mismos iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Así mismo, su depreciación cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros, por lo cual, aun cuando un activo esté sin utilizar, se haya retirado del uso activo o sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento, su depreciación no cesará.

Igualmente, si de conformidad con las políticas contables establecidas por la entidad, estos bienes son objeto de evaluación y estimación de deterioro del valor, se aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

De otra parte, en relación con la solicitud de información sobre operaciones recíprocas, se adjuntan los siguientes archivos en formato Excel, suministrados por la Subcontaduría de Consolidación de la Información:

1. CSJ 2020Dic31 reporte C05 - Entidades Que Registran Partidas Conciliatorias
2. CSJ 2021Dic31 reporte C05 - Entidades Que Registran Partidas Conciliatorias
3. CSJ 2022Dic31 reporte provisional (2023Feb17) C05 - Entidades Que Registran Partidas Conciliatorias
4. CSJ 2022Dic31 - formulario CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA

Al respecto, se hacen las siguientes aclaraciones:

-Los archivos 1 y 2, son reportes a 31 de diciembre de 2020 y 31 de diciembre de 2021, con los saldos por conciliar definitivos entre el CSJ y las entidades con las cuales interactuó.

-El archivo 3, corresponde al reporte resultante de la primera consolidación a corte del 31 de diciembre de 2022, realizada el pasado 17 de febrero de 2023. Esto, teniendo en cuenta que se proyecta generar el proceso de conciliación definitivo, a finales de marzo de 2023 en relación con el cierre oficial que se proyecta de la vigencia 2022, es decir, que hasta tanto se realice el proceso definitivo de consolidación, los datos allí consignados pueden variar en relación con la transmisión de información por parte de las entidades que solicitaron prórroga o que según gestión, realizan corrección y posterior retransmisión de los formularios de operaciones recíprocas.

-El archivo 4, corresponde al formulario que oficialmente transmitió el CSJ vía sistema CHIP a la CGN de las operaciones que reporta como recíprocas al corte del 31 de diciembre de 2022.

Estos archivos son fuente para anexar a lo expresamente solicitado posterior al literal c) de la citada contraloría delegada, así: "De otra parte, se solicita remitir el Reporte de operaciones recíprocas de los saldos por conciliar correspondiente a los años 2020, 2021, 2022 de la entidad contable pública 12400000 - Consejo Superior de la Judicatura".

CONCEPTO No. 20231100006121 DEL 02-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Propiedades de inversión
	SUBTEMA	Medición posterior de los bienes inmuebles.

Doctora
SANDRA BIBIANA MORALES
Contadora
Municipio San José
San José, 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° 20230010003482 del 23 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Una entidad de Gobierno... PUEDE TOMAR EL IPC con el fin de ajustar el valor de sus bienes inmuebles: Esto se debe a que la entidad no ha realizado los avalúos técnicos desde el año 2013, la entidad puede aplicar un porcentaje que fija anualmente el Gobierno Nacional, teniendo en cuenta la variación porcentual acumulada del índice de precios al consumidor en el periodo anterior y así ajustar el costo fiscal de sus bienes”.

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, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

14.3. Medición posterior

14. 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 generadores de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Propiedades de inversión, con posterioridad a su reconocimiento estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo tanto, la actualización del valor de los bienes inmuebles no está permitida por las normas, y los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo y de las propiedades de

inversión, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, teniendo en cuenta los criterios definidos 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.

En consecuencia, no es correcto tomar el Índice de Precios al Consumidor (IPC) con el fin de ajustar el valor de los bienes inmuebles, ni es necesario realizar avalúos con el fin de realizar actualización de su valor.

CONCEPTO No. 20231120006251 DEL 03-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes muebles e inmuebles que son objeto de comodato precario

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
Contador Público
Instituto Departamental de Deportes de Antioquia
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° 20230010002782 del 18 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Actualmente FEDAN (Fondo de Empleados del deporte Antioqueño), está haciendo uso de dos espacios (oficina y bodega) en las instalaciones de propiedad de Indeportes Antioquia, al igual que unos bienes muebles (computadores, escritorios, nevera, equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería), disfrute que viene realizando sin que medie un contrato de comodato o acto jurídico que así lo autorice.

Adicionalmente en el aplicativo a través del cual se administran los bienes muebles de Indeportes Antioquia, FEDAN aparece con cartera asignada de bienes (bienes a cargo).

Esta consulta la realizamos en virtud de subsanar el hallazgo realizado por la Contraloría General de Antioquia en el desarrollo de la auditoría financiera vigencia 2020 realizada a Indeportes Antioquia (informe final Auditoría Financiera y de Gestión, Radicado No.2021100017991 del 21/11/2021).

Hallazgo # 7

Hallazgo 7-Grupo 16 Propiedades, Planta y Equipo, Administrativo. (A)

Revisado el informe de Bienes se pudo establecer que se presentan bienes por \$49.549.260 que se encuentran en poder de FEDAN, sin que medie documento que legalice su entrega y generan incorrección por sobreestimación en el grupo Propiedades, Planta y Equipo en el valor referido; además de incumplir el Numeral 2.5 de la Resolución 00006

de 14 de diciembre de 2017, Manual de políticas contables de Indeportes y los Numerales 4.1.2 "Representación Fiel" 6.2.1 "Reconocimiento de Activos" del Marco Conceptual para la preparación y Presentación de Información Financiera incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante Resolución 533 de 2015 y Numeral 10 del Capítulo I de las normas de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, expedidos por la Contaduría General de la Nación. A continuación, la relación de bienes.

(...)

Hallazgo # 13

Hallazgo 13-Presentación y Revelación, Administrativo con presunta incidencia Disciplinaria (A) (D).

En la actualidad FEDAN-Fondo de Empleados del Deporte Antioqueño, hace uso de dos espacios dentro de las instalaciones de Indeportes; sobre el espacio destinado a cafetería en la Sede Principal-Jacques de Bedout Villa, avaluado en \$121.410.000 se presentó demanda por Indeportes con el fin de declarar la terminación del contrato de comodato precario, existente entre Indeportes Antioquia y FEDAN, y lograr la restitución del inmueble. Respecto de las instalaciones usadas por FEDAN como oficina, se presentó oficio a la Auditoría donde la Subgerente Administrativa y Financiera informa a FEDAN que ha sido aprobada su solicitud de continuar con el uso de las instalaciones que viene ocupando.

En solicitud efectuada por la Comisión Auditora del 14 de octubre de 2021 se solicitó a la Entidad; presentar los soportes mediante los cuales se entrega la oficina que actualmente ocupa FEDAN y como se encuentra reflejado este hecho en la información financiera, indicando cual política del Marco Normativo aplican para el efecto; igual información acerca del local donde funciona la cafetería que hoy es objeto de demanda por Indeportes. Asunto que no fue respondido por la Entidad y pone de manifiesto que la misma no tiene claro la forma en que debe reflejar y proceder frente a este tema, el cual debe ser tratado desde el punto de vista jurídico en razón de la demanda por la negativa de FEDAN de legalizar la forma de permanencia de un privado en instalaciones públicas; es de anotar que dentro del inventario de bienes se tienen cargados elementos al tercero FEDAN por \$54.010.226, como si correspondiera a una dependencia de la entidad.

Lo referido incumple los literales H e I del Numeral 2.5 del Manual de Políticas Contables para las Propiedades, Planta y Equipo contenidas en la Resolución 00006 del 14 de diciembre de 2017, Manual de políticas contables de Indeportes.

De acuerdo con lo descrito anteriormente la entidad realiza las siguientes consultas:

1. Debe Indeportes Antioquia realizar la reclasificación contable a una cuenta específica del grupo de propiedad, planta y equipo de los bienes muebles e inmuebles que

actualmente están en uso de FEDAN, sin que medie a la fecha ningún documento jurídico que legalice su entrega y el uso de los mismos.

2. O solo debe Indeportes Antioquia, realizar la revelación de la situación de FEDAN en las notas a los estados financieros en la nota de Propiedad, planta y equipo”.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, señala:

“ARTÍCULO 355. Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.

El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia”.

El artículo 38° de la Ley 9 de 1989 “Por la cual se dictan normas sobre planes de desarrollo municipal, compraventa y expropiación de bienes y se dictan otras disposiciones”, establece:

"Artículo 38°. Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables.

Los contratos de comodato existentes, y que hayan sido celebrados por las entidades públicas con personas distintas de las señaladas en el inciso anterior, serán renegociados por las primeras para limitar su término a tres (3) años renovables, contados a partir de la promulgación de la presente Ley”.

El Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, Ley 80 de 1993, dispone:

“ARTICULO 39. DE LA FORMA DEL CONTRATO ESTATAL. Los contratos que celebren las entidades estatales constarán por escrito y no requerirán ser elevados a escritura pública, con excepción de aquellos que impliquen mutación del dominio o imposición de gravámenes y servidumbres sobre bienes inmuebles y, en general, aquellos que conforme a las normas legales vigentes deban cumplir con dicha formalidad.

Las entidades estatales establecerán las medidas que demande la preservación, inmutabilidad y seguridad de los originales de los contratos estatales” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Código Civil Colombiano, señala:

“ARTÍCULO 2219. <COMODATO PRECARIO>. El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.

ARTÍCULO 2220. <OTRAS SITUACIONES DE COMODATO PRECARIO>. Se entiende precario cuando no se presta la cosa para un servicio particular, ni se fija tiempo para su restitución.

Constituye también precaria <sic> la tenencia de una cosa ajena, sin previo contrato y por ignorancia o mera tolerancia del dueño” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, 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” (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

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” (Subrayados fuera del texto).

La Norma del proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

“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 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” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, son activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Respecto al control de los activos, el referido marco conceptual señala que para determinar si este se ostenta se deben evaluar aspectos como: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; c) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; d) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y e) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

De conformidad con lo anterior, corresponde al Instituto Departamental de Deportes de Antioquia evaluar si continúa ostentando el control sobre los bienes objeto de consulta que fueron entregados en comodato precario, esto es, si asume los riesgos sustanciales y obtiene los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de estos activos y, de ser así, deberá seguir reconociéndolos como activos en sus estados financieros y revelar la entrega en comodato precario en las notas a los estados financieros.

En caso contrario, esto es, si de la evaluación realizada por la entidad se desprende que perdió el control de los activos con ocasión al comodato precario, tendrá que realizar la baja en cuentas de los mismos, registrarlos en cuentas de orden deudoras en la

subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y revelar el hecho económico en las notas a los estados financieros y, una vez se obtenga nuevamente el control de estos, deberá reconocerlos en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 16-Propiedades, planta y equipo.

Sobre esto último, es necesario precisar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable.

Ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera 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, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

Así las cosas, con independencia del registro contable que la entidad realice sobre los bienes objeto de comodato precario, se debe subsanar la situación jurídica de los mismos de cara a las prohibiciones y mandatos contenidas en la Constitución Política, la Ley 80 de 1993, la Ley 9 de 1989 y demás disposiciones vigentes del ordenamiento jurídico que rijan la materia.

Ahora bien, es preciso señalar que la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable señala 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.

CONCEPTO No. 20231100006321 DEL 03-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Bienes históricos y culturales Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Incorporación de activos cuando no se ha dado aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Señor
LUIS ALBERTO RENTERÍA MACHADO
Contador público
Novita, Chocó

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° 202300010003432 del 23 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

"... suscribí contrato de prestación de servicios profesionales con el Municipio de Novita, consistente de DEPURACION CONTABLE DE PROPIEDADES PLATA Y EQUIPO, DE BIENS DE USO PUBLICO E HISOTICOS Y CULTURALES, con lo cual se solicitó la siguiente información para hacer la planeación y ejecución del contrato:

(...)

Solicitud a la oficina de contabilidad de los libros auxiliares y documentación contable donde se soporten y estén consignadas las cifras de los estados financieros en lo relacionado con propiedades plantas y equipo y bienes de uso público, notas y revelaciones y políticas contables.

Solicitud al área de almacén o bienes y servicios los auxiliares y relación de inventarios por dependencia, y responsable para hacer la conciliación contable con la toma física de inventarios.

(...)

Que como respuestas a las solicitudes realizadas, el área de contabilidad entrego los estados financieros con los saldos a las fechas de corte solicitadas, pero manifestó que no posee ni lleva libros auxiliares de contabilidad donde estén desglosados los saldos de las cuentas mayores, manifestó que simplemente se vienen arrastrando esos saldos de años anteriores, de igual forma no se hace depreciación de activos, ni deterioro de los mismos, lo cual lo manifestó por escrito.

La oficina de almacén de igual forma respondió no tener un inventario por dependencia, ni por responsable donde se evidencie el valor de los activos.

Se hizo una búsqueda exhaustiva de documentos en la oficina de archivo, ya que los anteriores manifiestan no tener documentos soportes de contabilidad.

Como resultado de la toma física de inventarios y toda la gestión resultados las siguientes inquietudes:

No existe una relación de inventarios en documentos para hacer la conciliación con la toma física de inventarios

No existe libros auxiliares de contabilidad para hacer la conciliación contable de los saldos en libros auxiliares vs la toma física y valoración de activos para la depuración contable.

La secretaria de planeación no ha suministrado los documentos de la gestión predial, ni escrituras públicas, certificados de libertad y tradición de los inmuebles para determinar la propiedad del ente territorial y hacer la eficiente la depuración

Existen activos sin valor de adquisición, sin fecha, sin documentos soportes como facturas algunas en regular estado y otros en mal estado.

Se determinó que no ha implementado los nuevos marcos normativos contables de la resolución 533 de 2015 emanada de la Contaduría General de la Nación, ni se han establecidos políticas contables y administrativas, ni mucho menos de propiedades plantas y equipo donde no se ha establecido las vidas útiles de los activos de propiedades planta y equipo.

Ante este panorama adverso a nuestro trabajo, solicitamos a la Contaduría General de la nación las siguientes inquietudes:

Procedimiento relacionado con los activos resultante de la toma física de inventarios que no tienen valor, ni fecha de adquisición, ni política contable de vidas útiles para su depreciación, algunos en mal, estado, regular estado y buen estado.

Procedimiento relacionado con activos que están totalmente en mal estado pero que no están contabilizados reflejados en los libros de contabilidad y exigen darle de baja”.

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, modificado por la Resolución 693 de 2016, señala:

“ARTICULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que a 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargara en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

(...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 2º de la Resolución 693 de 2016, estableció que “Para efectos de la aplicación del Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se entenderá que la fecha de transición es el 1º de enero de 2018 y que, para la determinación de los saldos iniciales a esta fecha, se tomara como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el

derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. (...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

2. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- b) las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- c) son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- d) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

(...)

12.3. Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

"2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la

información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica y extingue los elementos de los estados financieros.

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios” (Subrayado fuera del texto).

El Instructivo 002 de 2015 especificaba las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, se establecen las siguientes alternativas de medición:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. (...)

1.1.10. Bienes de uso público

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

1.1.11. Bienes históricos y culturales

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que la Contaduría General de la Nación (CGN) en el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 693 de 2016, estableció el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, lo que comprendía el periodo de preparación obligatoria y el primer periodo de aplicación.

En primer lugar, el periodo de preparación obligatoria era el comprendido entre la fecha de publicación de la Resolución 533 de 2015 y el 31 de diciembre de 2017, en el cual las entidades debían formular y ejecutar, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establecidos por la CGN.

En segundo lugar, se definió el primer periodo de aplicación el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, para el cual debía considerarse que a 1º de enero de 2018, las entidades determinarían los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y llevar la contabilidad conforme a los criterios allí definidos.

Con el fin de determinar los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, la CGN emitió el Instructivo 002 de 2015 el cual contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018, con elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado.

Por lo anterior, a efectos de corregir los estados financieros de la entidad con el fin de que estos den cumplimiento al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en primer lugar, es necesario elaborar el manual de políticas contables, entendido como los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados para la elaboración y presentación de los estados financieros, así como las políticas de operación, que facilitan

la ejecución del proceso contable y permiten asegurar el flujo de información, la incorporación de todos los hechos económicos y la presentación oportuna de los estados financieros.

Pregunta 1.

Para atender a la situación indicada en su consulta es preciso identificar que una vez se realice la toma física de los bienes, se deberá identificar si los mismos cumplen con la definición de activo contenida en el Marco Conceptual, esto es, establecer si son recursos controlados por la entidad, como resultado de un evento pasado y de los que espera obtener el potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Una vez identificados, se establecerá el momento en el cual estos cumplían con los criterios para ser reconocidos como activos en los estados financieros de la entidad y, por tanto, para efectos de la medición hacer uso del Instructivo 002 de 2015 o las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Bienes históricos y culturales.

Por lo anterior, si se determina que los recursos cumplían con los criterios de reconocimiento con anterioridad al 1º de enero de 2018, se tendrán en cuenta las alternativas de medición para cada grupo de activos, teniendo en cuenta que, si se había definido una alternativa previamente, esta no es modificable con posterioridad. En caso contrario, se escogerá la alternativa que mejor refleje la situación de los bienes.

En consecuencia, la corrección de los saldos contables deberá atender a las siguientes opciones, de acuerdo con la alternativa escogida:

1. Propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, medidos de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en las alternativas para cada grupo de activos, para lo cual el error se corrige ajustando las cuentas correspondientes del activo y afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según las normas de Propiedades, planta y equipo y Bienes de uso público, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, se 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.

2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado; bienes de uso público medidos de conformidad a la segunda alternativa, es decir, al costo de reposición a nuevo depreciado; y bienes históricos y culturales medidos según la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado o costo de reposición, valores determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de la información contable bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018, por lo cual la diferencia entre el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado; y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, al cual se corrige el error, afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Adicionalmente, será necesario calcular la depreciación según las normas de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, se deberá 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 políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

3. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la tercera alternativa, es decir, al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

Para efectuar la corrección de la información contable bajo esta alternativa, es necesario que el valor actualizado de un periodo anterior sea comparable con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elementos si se hubieran aplicado los criterios del Marco Normativo a 1º de enero de 2018, por lo cual la diferencia entre el valor determinado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, al cual se corrige el error, afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Así mismo, será necesario calcular la depreciación según la Norma de propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, procederá a 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.

Ahora bien, en caso de que se determine que los recursos cumplieran con la definición de activos con posterioridad a 1º de enero de 2018, se atenderá a lo señalado en el numeral correspondiente de la medición inicial para cada clase de activo, esto es, atendiendo a las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso públicos y Bienes históricos y culturales. Las diferencias entre el valor en los estados financieros y el establecido en la medición inicial, se llevará en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, para los elementos de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público se calculará la depreciación reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y, como se ha mencionado anteriormente, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, procederá a 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.

Pregunta 2.

Con respecto a los bienes en mal estado que no se encuentran reflejados en contabilidad y sobre los cuales se exige dar de baja, es necesario 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, la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo relacionados con la baja de bienes, en tanto corresponde a la entidad realizar los trámites para su destinación final.

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 la 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. 20231100008281 DEL 17-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Soporte contable para la baja en cuentas de propiedades, planta y equipo Obligatoriedad en la actualización de la vida útil de propiedades, planta y equipo Reconocimiento contable de una pista de trote

Doctor
JORGE ARTURO LEMUS MONTAÑEZ
Director de Gestión Institucional
Dirección Nacional de Inteligencia
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 202300010010692 del 24 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 "(...) se emita concepto contable a fin de tener claridad sobre los siguientes temas:

1. BAJA DE BIENES

Para el caso de baja de bienes, la entidad tiene como procedimiento llevar a comité de bienes la solicitud con los respectivos soportes de los bienes que requieren una destinación final, a fin de que se efectuó la recomendación al ordenador del gasto para suscribir el respectivo acto administrativo, donde se ordena y autoriza la destinación final de los bienes y efectuar los registros contables.

En el caso de un proceso de enajenación de bienes muebles a título gratuito entre entidades públicas, mientras se recibe intención y/o interés por parte de otra entidad de recibir el bien, se consulta:

¿Este bien, debe seguir siendo reconocido como activo de la entidad donante, o por el contrario con el acto administrativo que ordena y autoriza la destinación final del bien, se pueden trasladar a cuentas de orden de control?

2. VIDA ÚTIL DE ACTIVOS

En el mes de enero del año 2018, la DNI realizó proceso de migración de la información contable, incluyendo los bienes, al nuevo marco normativo para entidades de gobierno. En diciembre del año 2018, la DNI adopta el primer Manual Interno de Políticas Contables, en el que se estableció vidas útiles de acuerdo a la clase de activos, las cuales eran menores a las que previamente se habían tenido en cuenta para el cálculo de la depreciación en los activos sujetos del proceso de migración.

Se consulta: ¿es necesario actualizar y cambiar la vida útil de los bienes que se encontraba definida antes de la migración a norma internacional?

3. REGISTRO CONTABLE DE CONSTRUCCIONES Y/O EDIFICACIONES, DE ADICIONES Y MEJORAS DE LOS BIENES

Para el reconocimiento de Propiedades, Planta y Equipo, la Entidad reconoce las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo, como mayor valor de estas, las cuales son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva, ampliar su eficiencia, mejorar la calidad de sus productos y/o servicios o reducir significativamente los costos.

La DNI realizó la construcción de una vía de asfalto (pista de trote) dentro de un terreno en la Entidad y el cerramiento del mismo, ¿Es procedente realizar el registro contable de dichas construcciones, en el código contable correspondiente a 'cuenta terrenos'?"

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

10.1. Reconocimiento

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere,

y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo anteriormente expuesto, se concluye:

1. Baja de bienes

El numeral 10.4. Baja en cuentas de la Norma de propiedades, planta y equipo señala que se darán de baja en cuentas estos elementos cuando se pierde el control o no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Por otra parte, los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Estos soportes pueden ser de origen interno o externo. Los de origen interno son los elaborados por la Entidad como conciliaciones nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos. Por su parte, los de origen externo provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la Entidad, tales como, actos administrativos, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Por lo tanto, es la DNI la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos, cumpliendo con que el mismo sea susceptible a la verificación y comprobación.

2. Vida útil de activos

Según la Norma de propiedades, planta y equipo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deben ser 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 tanto, si sobre los bienes reconocidos se evidencia algún cambio frente a la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial o los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, es procedente el cambio de dicha estimación, atendiendo a que dicha modificación aplicará de forma prospectiva según el numeral 4.2. Cambios en una estimación contable, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, en caso de que se identifiquen bienes totalmente depreciados y que aún se encuentren en uso por parte de la Entidad, significa que ha omitido la aplicación de lo anteriormente expuesto durante los periodos anteriores. En consecuencia, la Entidad 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, recalculando la depreciación de estos activos.

3. Registro contable de construcciones y/o edificaciones, de adiciones y mejoras de los bienes

Frente a la construcción de una vía de asfalto como pista de trote y su cerramiento dentro de un terreno de la Entidad, es preciso señalar que la misma corresponde a la

construcción sobre un terreno que será reconocida de forma separada al terreno y, por tanto, no es una adición o mejora del terreno.

En consecuencia, no es correcto reconocer un mayor valor en la subcuenta y cuenta en la que se tenga reconocido el terreno afectado por la mencionada construcción.

CONCEPTO No. 20231100008351 DEL 17-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Bienes históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes cuyos contratos se encuentran en proceso de liquidación o pago

Doctora
AURA ELVIRA GÓMEZ MARTÍNEZ
Secretaria General
Jardín Botánico de Bogotá José Celestino Mutis
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20230010011122 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:

“(...) El Jardín Botánico de Bogotá José Celestino Mutis (...)”

Actualmente en su cuenta de “CONSTRUCCIONES EN CURSO” tiene incluidas obras que se encuentran en proceso, las cuales han sido contratadas en su conjunto y a la fecha no se han podido activar en la propiedad, planta y equipo en razón a que se ejecutaron con diferentes contratos que, si bien ya fueron ejecutados al 100%, están en proceso de liquidación y pago.

SOLICITUD CONCEPTO REGISTRO CUENTA CONTABLE:

Tomando otros conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación, es claro que, frente al registro contable, con base en el ‘RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA’ de la Contaduría General de la Nación, especialmente los párrafos 168 y 179, en relación con las Normas técnicas relativas a los activos, de las Propiedades, Planta y Equipo, los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, respectivamente, señalan que:

(...)

Bajo estos fundamentos, es claro que las mejoras se contabilizan como mayor valor del activo y las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, no

obstante, respetuosamente solicitamos concepto en cuanto a si los valores contratados, solamente se contabilizan una (sic) vez se hayan realizado la totalidad de los pagos, lo anterior indistintamente de que las ejecuciones hayan llegado al 100% y los actos administrativos estén pendientes de resolver algún tipo de trámite o litigio, e inclusive hasta haber liquidado el contrato que las originó.

(...)”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.5 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” (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, indican:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. Una planta productora es una planta viva empleada en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera genere productos agrícolas durante más de 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre

la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

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.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

(...)

5. Los bienes históricos y culturales se reconocerán de manera individual, no obstante, cuando sea impracticable la individualización, se podrán agrupar con otros bienes de características similares.

6. Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado del periodo". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es pertinente aclarar que bajo el Régimen de Contabilidad Pública vigente el Jardín Botánico de Bogotá se encuentra clasificado como Entidad de Gobierno, por lo que deber aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Dicho Marco Normativo está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; el Catálogo General de Cuentas; los Procedimientos Contables, las Guías de Aplicación y la Doctrina Contable Pública.

En consecuencia, las normas que menciona en su consulta hacen referencia al Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017. Por lo tanto, la entidad podrá consultar la normativa que le aplica en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co-RCP-RCP en convergencia con NIIF-NICSP-Marco Normativo para Entidades de Gobierno y selecciona el componente que necesite consultar.

Ahora bien, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expresa 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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

El mismo Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, la entidad evaluará si existe o no control sobre un recurso con el fin de reconocerlo como activo. Para lo cual la entidad deberá tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: i) la titularidad

legal, ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Como resultado de lo expresado, la entidad deberá reconocer el hecho económico derivado de un contrato, en el momento en que la entidad tenga el control del bien o reciba los servicios contratados, independientemente del momento en que espere efectuar o efectúe el pago al contratista. Este hecho económico se reconocerá como un mayor valor del activo (propiedades, planta y equipo, bienes de uso público o bienes históricos y culturales) o como gasto o costo, atendiendo a los criterios definidos en las Normas transcritas en las consideraciones de este documento, dependiendo del tipo de activo.

Es decir, que de conformidad con el principio del Devengo, cuando la entidad asuma los riesgos y ventajas de los bienes o servicios recibidos, deberá reconocer el activo o gasto o costo y la respectiva cuenta por pagar.

Respecto a los documentos sobre la liquidación del contrato, a pesar de ser un factor determinante es necesario precisar que es un tema administrativo o jurídico de la entidad, y no le corresponde a la CGN indicar al respecto, porque excede su función reguladora ya que el solo hecho de no contar con dicha liquidación no es causal para dejar de reconocer contablemente el mayor valor del activo o el gasto o costo.

CONCEPTO No. 20231120008381 DEL 18-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de elementos de propiedades, planta y equipo que serán sustituidos por nuevos cuando aún tienen valor en libros y vida útil.

Doctora

DERLY LILIANA VERA OSPINA

Profesional especializado con funciones de contador general para la entidad

Comisión de Regulación de Comunicaciones-CRC

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010000042 del 02 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:

“La Comisión de Regulación de Comunicaciones-CRC celebro el contrato No. 071 de 2022 con el objeto de ‘ejecutar las obras de reparaciones locativas de los pisos 8, 9 y 10 del edificio LINK Siete Sesenta, propiedad de la Comisión de Regulación de Comunicaciones, bajo la modalidad de precios unitarios fijos’ el cual se encuentra en ejecución.

De manera paralela y de conformidad con lo establecido en el Artículo 32 de la Ley 80 de 1993, la entidad suscribió el contrato de interventoría No. 75 de 2022, con el objeto de: ‘Realizar la interventoría técnica, administrativa, financiera, ambiental, contable y jurídica, para el contrato de obra de reparaciones locativas de los pisos 8, 9 y 10 del Edificio Link Siete Sesenta, propiedad de la Comisión de Regulación de Comunicaciones.

En el desarrollo de los contratos mencionados, en comunicación remitida por el contratista de obra., (sic) el día 29/09/2022, manifiesta a la interventoría la incompatibilidad técnica entre la UPS propiedad de la CRC y la que se va a proveer por parte del contratista, exponiendo lo siguiente:

‘(...) El día 22 de junio de 2022 se realizó una revisión técnica por parte del Sr. Diego Molano como representante del proveedor PEIPOWER, con el propósito de inspeccionar el estado y proceso de compatibilidad entre la UPS existente y la UPS a suministrar en el proyecto, donde se encontraron las siguientes condiciones del equipo actual:

1. Las baterías se encuentran desgastadas debido al uso frecuente y diario.
2. La tecnología de la UPS (existente), ha sido utilizada durante tres (3) años, en los cuales se ha generado una afectación en la vida útil de las baterías y en sus componentes integrados, es decir, que su tecnología es obsoleta e incompatible con las tecnologías de equipos actuales, así sea similares o iguales en sus especificaciones técnicas y marca.
3. Asimismo, los componentes electrónicos y el módulo de acople tienen una tecnología antigua frente a la UPS a suministrar.
4. Por último, determinó que existe una diferencia de tamaño entre el equipo existente y el que se debe suministrar.

Derivado de lo anterior en noviembre de 2022 se adelanta el comité de sostenibilidad contable en el cual fue aprobada la recomendación a la directora ejecutiva de dar de baja de los estados financieros la UPS propiedad de la CRC e incorporar en los mismos la UPS suministrada en el proyecto, todo esto enmarcado en la figura de retoma.

Expuesto lo anterior, la consulta es la siguiente y considerando la figura de la retoma:

1. ¿A fin de reconocer el hecho económico en la vigencia 2022 cuáles son las subcuentas y dinámica contable a utilizar, toda vez que la UPS a retirar de los estados financieros aun cuenta con vida útil y por ende valor en libros?
2. Considerando que la UPS a retirar de los estados financieros tiene valor en libros la contrapartida para el registro del hecho económico es contra patrimonio o contra el resultado del período.
3. Ahora bien, para la incorporación de la nueva UPS en calidad de retoma que subcuentas se deben afectar, considerando que el valor de la UPS que se va a recibir es menor al saldo en libros de la que va a hacer retirada del estado financiero”.

A través de correo electrónico del 05 de abril de 2023 la doctora Derly Liliana Vera Ospina remite la siguiente aclaración: “La UPS a las cuales se hace referencia se encuentran contabilizadas como activos independientes y no se consideran un componente de la edificación”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 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.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que la Norma de propiedades, planta y equipo indica que cuando la entidad no espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros a través del uso o enajenación o pierde el control de los elementos que componen el grupo de propiedades, planta y equipo, estos activos son susceptibles de darse de baja en cuentas en la información financiera de la entidad.

En este sentido, cuando la entidad proceda a efectuar la baja en cuentas de la UPS, por cuanto será incorporada una nueva, registrará este hecho debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por los valores correspondientes; acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente al activo dado de baja; y la diferencia la reconocerá

en el resultado del periodo en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Asimismo, la Norma de propiedades, planta y equipo indica que para el reconocimiento contable de las nuevas adquisiciones de elementos de este grupo contable su incorporación se efectuará por el costo. Para el caso de la incorporación de la nueva UPS la entidad tomará como costo las erogaciones incurridas por su adquisición en la ejecución del contrato de obra que tiene por objeto efectuar las reparaciones locativas de los pisos 8, 9 y 10 del edificio LINK Siete Sesenta, y la registrará afectando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los anteriores registros serán aplicados por la entidad si los hechos económicos ocurren en el periodo contable actual, pero en caso de que hayan tenido ocurrencia en periodos anteriores y la entidad no haya realizado el reconocimiento de los hechos económicos de acuerdo con los registros 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, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o de las cuentas afectadas por el error.

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. 20231100008501 DEL 27-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Adiciones y mejoras en bienes recibidos en contratos de comodato

Doctor
 LUIS ALBERTO VILLARRUEL LIDUEÑA
 Contratista – Grupo de Gestión de Bienes
 Dirección Administrativa
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, radicada con el N° 202300010012042 del 2 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ha recibido inmuebles de los entes territoriales mediante la suscripción de contratos de comodatos la gran mayoría a 70 años dado que fueron suscritos hace más de 30 años. En estos inmuebles funcionan programas misionales de la entidad. El ICBF los tiene registrados en sus activos en el grupo 16 PPYE.

A muchos de estos inmuebles fue necesario realizarle algunas adecuaciones y ampliación con la construcción de nuevas aulas. Los valores invertidos por el ICBF los tenemos actualmente registrados como edificaciones en suelo ajeno que direccional al mismo grupo del activos - 16 PPYE.

El ICBF pidió a la Superintendencia de Notariado y Registro un concepto sobre quien es el propietario de una edificación que se realice en un predio que no se tenga la titularidad, entidad que ratificó que quien es propietario del terreno lo es de todo lo que se plante en él.

En ese orden de ideas, al ICBF le surge un inquietud si cuando se realicen intervenciones como remodelación o construcción de nuevas aulas que incrementan el potencial de servicio, es prudente registrarla en el activo?

Ahora bien, se pueden registrar como una adición o mejora al valor registrado producto del contrato de comodato. O está bien registrarla como edificaciones en suelo ajeno que tal como mencioné direcciona al grupo 16 del activo.

O si por el contrario lo debo registrar como un gasto?”.

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” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 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 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.

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Para atender a su consulta, se realizan las siguientes precisiones:

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, son activos los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, que se reconocerán siempre que su valor pueda medirse fiablemente.

En este sentido, en el marco de un contrato de comodato le corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) 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 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. Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: a) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; b) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; c) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; d) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y e) 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, 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 los bienes como activos en sus estados financieros.

Por otra parte, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al

valor de mercado del arrendamiento; que además se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Así mismo, 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, que se reconocen como un mayor valor del elemento.

Por lo anterior, si se han reconocido bienes como propiedades, planta y equipo en el marco en un contrato de comodato, dada la transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo, las adecuaciones y ampliaciones que cumplan con la definición de adiciones y mejoras correrán con la misma suerte de los bienes recibidos en comodato, es decir, deberán cumplir con lo señalado por la Norma de propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, las adecuaciones y ampliaciones realizadas a los bienes inmuebles recibidos por el ICBF mediante contratos de comodato, de conformidad a lo señalado en su consulta, se reconocerán como un mayor valor de los mismos, afectando el cálculo futuro de la depreciación.

CONCEPTO No. 2023110008551 DEL 27-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes inmuebles recibidos en comodato con posterioridad a su reconocimiento

Doctora
 CLAUDIA CRISTINA ÁNGEL ÁLVAREZ
 Profesional especializado
 Secretaría General – Contabilidad y Presupuesto
 Instituto Distrital de la Participación y Acción Comunal - IDPAC
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 202300100011752 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 consulta se señala:

“El Instituto Distrital de la Participación y Acción Comunal en el proceso de implementación del Nuevo Marco Normativo Contable- Resolución 533 de 2015, Instructivo 002 de 2015 y sus modificatorias incorporó de manera separada los terrenos y edificaciones correspondientes a dos sedes recibidas en comodato suscritos con el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público, quien a su vez registró contablemente los bienes inmuebles mencionados en cuentas de control.

El IDPAC en concordancia con el Concepto No. 20221100031271 del 16 de mayo de 2022 emitido por la Contaduría General de la Nación para el Marco Normativo Entidades de Gobierno, con relación a la actualización del valor de los bienes inmuebles, con posterioridad a su reconocimiento contable donde se establece que De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, la medición posterior de estos elementos se efectúa al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado, lo cual no contempla la actualización de su valor con posterioridad a su reconocimiento en los estados financieros.

Por lo anterior solicitamos amablemente su concepto para definir:

El Instituto Distrital de la Participación y Acción Comunal debe mantener registrado a costo histórico los terrenos y edificaciones tal como se detalla en el Concepto No. 20221100031271 del 16 de mayo de 2022 sin que se contemple la actualización de su

valor con posterioridad a su reconocimiento salvo los casos de depreciación y deterioro?”.

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” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo” (Subrayado fuera del texto).

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

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición”.

CONCLUSIONES

Para atender a su consulta, se realizan las siguientes precisiones:

El comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, son activos los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, que se reconocerán siempre que su valor pueda medirse fiablemente.

Por lo anterior, si en el marco del contrato de comodato mencionado en su consulta, es el Instituto Distrital de la Participación y Acción Comunal – IDPAC el que reconoció los bienes en sus estados financieros, conforme a la definición de activo, y se clasificaron como propiedades, planta y equipo, estos deberán atender a la Norma de propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, la medición posterior de los bienes recibidos en comodato se realizará al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado, lo cual no contempla la actualización de su valor con posterioridad a su reconocimiento.

Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo, se utilizarán únicamente para la comprobación del deterioro del valor, con el fin de estimar el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro. Lo anterior, de conformidad con las normas de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo.

CONCEPTO No. 20231100009051 DEL 03-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes muebles e inmuebles con posterioridad a su reconocimiento.

Doctora
ADRIANA DEL CARMEN MORALES FUNEZ
Jefe de contabilidad
Universidad de Cundinamarca
Fusagasugá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010013352 del 09 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:

“(…) cual es el procedimiento para la medición posterior de los activos fijos, tanto de los bienes muebles e inmuebles y su afectación contable; con el fin de presentar la situación económica de la Universidad Cundinamarca sobre la propiedad planta y equipo. Teniendo en cuenta su respuesta se requiere confirmar si se deben realizar avalúos permanentes, periódicos o en su comercialización para este tipo de entidades de Educación Superior Pública”.

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, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**10.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos

se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable

es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, se establece que estos activos, bien sean muebles o inmuebles, serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Atendiendo todas las definiciones y requerimientos previstos en esta Norma, no se contempla registrar actualizaciones del valor de los bienes producto de nuevos avalúos técnicos permanentes, periódicos o de vocación comercial.

No obstante, los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son únicamente con ocasión de la determinación del deterioro del valor de los activos, con el fin de estimar el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20231120010271 DEL 27-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados por parte de la SDDE al Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo – PAD FPT. Tratamiento contable de los bienes reconocidos como parte de las propiedades, planta y equipo de la SDDE, los cuales la entidad ya no emplea para propósitos administrativos.

Doctora
MARÍA NATALIA ZULUAGA MORILLO
Directora de la Dirección Sector Desarrollo Económico Industria y Turismo
Contraloría de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010013772 del 10 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:

“La ERU en calidad de FIDEICOMITENTE inicial y ALIANZA FIDUCIARIA S.A en calidad de FIDUCIARIO, suscribieron el contrato No 005 del 2016 de FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACION Y PAGOS por medio del cual se constituyó un Patrimonio Autónomo denominado FIDEICOMISO VOTO NACIONAL cuya finalidad entre otros elementos, es el desarrollo de un proyecto integral de renovación urbana en el sector de Voto Nacional. El citado FIDEICOMISO considera la constitución de patrimonios autónomos inmobiliarios derivados a través de los cuales se lleve a cabo el desarrollo de los proyectos inmobiliarios integrales, en los cuales el FIDEICOMISO VOTO NACIONAL participa como Fideicomitente y Beneficiario.

En virtud de lo anterior, el 21 de diciembre de 2018 se firmó el CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACION Y PAGOS por medio del cual se constituyó el FIDEICOMISO PATRIMONIO AUTONOMO DERIVADO FORMACION PARA EL TRABAJO – PAD FPT.

La cláusula decima quinta del citado contrato, estableció los beneficiarios del fideicomiso así:

'(...) Son beneficiarios del presente fideicomiso: la EMPRESA DE RENOVACIÓN y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C y FIDEICOMISO VOTO NACIONAL, quienes serán beneficiarios del valor de su aporte. (...)'

El pasado 24 de enero de 2019, se suscribió el Otrosí de modificación No 1 al convenio Marco Interadministrativo No 2621 del 10 de noviembre de 2017 suscrito entre la Secretaría de Educación del Distrito – SED, el Servicio Nacional de Aprendizaje – SENA, la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C - ERU y la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico – SDDE, por medio del cual se incluye como parte de los integrantes del convenio a la SDDE, entre otros.

El convenio 299 de 2019 suscrito entre la ERU y la SDDE se suscribió el pasado 13 de mayo de 2019 y tiene como objetivo 'Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el diseño y construcción del proyecto que se constituirá en una sede para la formación para el trabajo y el desarrollo humano, en el marco del Plan Parcial de Renovación Urbana 'Voto Nacional – La Estanzuela' y que permitirá el fomento a la promoción de la economía naranja en el Distrito Capital.'

De conformidad con los compromisos establecidos en la cláusula sexta del citado convenio, en sus numerales tercero (3) y sexto (6) se estableció:

'(...) 3. Instruir a Alianza Fiduciaria SA para que, a través de otrosí, se incluya a la SDDE como BENEFICIARIA del contrato de fiducia derivado 'Patrimonio autónomo derivado formación para el trabajo', o a quien la SDDE determine por escrito para tal efecto (...)'

6. Administrar los inmuebles y las áreas necesarias para el desarrollo del proyecto enmarcadas en el AMD3, hasta el momento que se perfeccione la transferencia del derecho de dominio del inmueble resultante del desarrollo del proyecto nueva sede del SENA a la SDDE o a la entidad que esta determine mediante comunicación escrita. (...)'

La SDDE aportó la suma de ochenta y dos mil cuatrocientos millones de pesos M/te (\$82.400.000.000)

Consultas Contables:

1. De acuerdo a la normatividad vigente expedida por su despacho mediante Resolución 090 de 2020 y con las características descritas en los antecedentes, es importante conocer el criterio contable frente a la contabilización de los recursos entregados por la SDDE en calidad de beneficiaria, teniendo en cuenta que el patrimonio autónomo fue constituido antes de la firma del otrosí, por la ERU.

Para la entidad auditada (SDDE) contablemente es aplicable lo expresado en la Resolución 090 de 2020, numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios:

(...)

El criterio contable de este Organismo de Control basado en que la Fiducia la constituyó la ERU y que la SDDE entra a participar de la misma como una beneficiaria de acuerdo al otrosí firmado y sus antecedentes mencionados, difiere de la posición de la administración de la SDDE y comparte lo expresado en el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad de la resolución 090 del 2020, al indicar:

(...)

2. De otra parte, se requiere un concepto de su despacho frente al manejo contable de los recursos entregados por la SDDE y el avance de las obras en el tiempo, que para este Organismo de Control debe afectar el saldo de los recursos entregados en administración con la causación de la ejecución parcial. Solo así los Estados financieros representarían la realidad económica en un periodo determinado.

3. En relación al manejo de bienes inmuebles dentro de la cuenta Propiedad planta y equipo, donde los terrenos y las edificaciones hacen parte de los Estados financieros a 31 de diciembre de 2022 de la SDDE, en virtud de la firma del convenio 258 de 2009 entre la SDDE y el IDR D donde:

‘Cláusula cuarta – obligaciones de la secretaria, numeral 10 restituir el escenario a la terminación del convenio, junto con las instalaciones y mejoras adheridas pertenecientes a terreno, las cuales se consideran de propiedad del IDR D’

En los estados financieros figura al cierre de la vigencia 2022 los terrenos y edificaciones en cuantía de \$ 2.889.568.060 y Edificaciones por valor de \$23.916.590.250.

Es importante mencionar que el día 29 de diciembre de 2022 la SDDE, toma en arrendamiento nueve pisos ubicados en la Cra 8 con calle 28, previa firma de un contrato de arrendamiento, donde ejercerá su labor misional en adelante.

La administración de la SDDE deja bienes muebles y su control en las plazas 5 y 6, más la bodega norte durante 3 meses del año 2023, de los cuales comparte gastos derivados de vigilancia y servicios públicos.

¿Qué tratamiento contable se debe efectuar al cierre de la vigencia 2022, bajo el principio de realidad económica ‘Esencia sobre la forma’?”

A través de correo electrónico del 21 de marzo de 2023 se recibe aclaración respecto a las diferentes preguntas incluidas en la consulta, para el caso de los recursos entregados al patrimonio autónomo, señala:

“La SDDE no posee el control de los recursos aportados, toda vez que el fideicomitente ante la fiducia es la Empresa de renovación y desarrollo urbano – ERU.

La SDDE en este caso es Beneficiaria, acorde con lo estipulado en el convenio (Otrosí)”.

Frente a la consulta sobre los bienes reconocidos como parte de las propiedades, planta y equipo en los estados financieros la SDDE, señala:

“La SDDE toma en arrendamiento Operativo, el día 29 de diciembre de 2022. La nueva sede donde ejercerá su misionalidad. Los antecedentes indican que el 15 de diciembre de 2022 informa al IDR D que entregará el bien ubicado en la Plaza de los artesanos, previamente se ha surtido todo el proceso precontractual.

Es importante mencionar que el día 29 de diciembre de 2022 la SDDE, toma en arrendamiento cinco (5) pisos ubicados en la Cra. 10 #28-49 Torre A, previa firma del contrato de arrendamiento N° 928-2022, donde ejercerá su labor misional en adelante. En los Estados Financieros de la SDDE, se evidencia al cierre de la vigencia 2022, en las cuentas Terrenos el valor de \$ 2.889.568.060 y Edificaciones en cuantía de \$23.916.590.250.

Al terminar el comodato, se considera por parte del Organismo de Control que al cambiar la SDDE de sede, como consecuencia de la suscripción del contrato de arrendamiento No 928-2022, los activos que estaban consignados como PPE, ya no son recursos controlados por la entidad y por ende no tiene un derecho a:

‘a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, 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.’ De acuerdo con la norma”.

Dado que la respuesta en relación con los recursos que se entregan al patrimonio autónomo, donde la ERU es la entidad fideicomitente, no genera claridad sobre la calidad en la cual dichos recursos son entregados, se solicita el 23 de marzo de 2023 el convenio 299 de 2019 suscrito entre la ERU y la SDDE, así como del Otrosí a través del cual la SDDE se convierte en beneficiaria del "Patrimonio autónomo derivado formación para el trabajo", documentos que fueron remitidos por el doctor Ernesto Salamanca Fernández el 29 de marzo de 2023 a través de correo electrónico.

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo derivado No 299 de 2019 celebrado entre la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá y la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, en sus cláusulas estipula:

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el diseño y la construcción del proyecto que se constituirá en una sede para la formación para el trabajo y el desarrollo humano, en el marco del Plan Parcial de Renovación Urbana ‘Voto Nacional - La Estanzuela’, y que permitirá el fomento y la promoción de la economía naranja en el Distrito Capital.

CLÁUSULA QUINTA. - COMPROMISOS DE BOGOTÁ D.C. - SECRETARÍA DISTRITAL DE DESARROLLO ECONÓMICO: En el desarrollo del objeto del convenio, LA SDDE se compromete a:

1. Transferir la totalidad de los recursos económicos al 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo PAD FPT', (...) constituido dentro del 'Patrimonio Autónomo Voto Nacional' y administrado por Alianza Fiduciaria, para el cumplimiento del objeto de este convenio, de acuerdo con la cláusula séptima del presente Convenio, según la información suministrada por la ERU.
 2. Aceptar la calidad de beneficiario del 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo FPT PAD', para el cumplimiento del objeto del presente convenio.
- (...)

CLÁUSULA SEXTA. - COMPROMISOS DE LA EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ: En desarrollo del objeto del convenio, LA ERU acuerda lo siguiente:

1. Continuar adelantando todas las gestiones y trámites requeridos para la adquisición predial de los predios que conforman el AMD3, donde se desarrollará la Nueva Sede del SENA.
 2. Informar a la SDDE la cuenta dentro el 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo PAD FPT' a la cual deberán ser transferidos los aportes.
 3. Instruir a la Alianza Fiduciaria para que, a través de un Otrosí, se incluya a la SDDE como beneficiario del contrato de fiducia derivado 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo', o quien la SDDE determine por escrito para tal efecto.
 4. Gestionar, a través del Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo PAD FPT, los procesos de selección necesarios para el desarrollo integral del proyecto Nueva Sede del SENA, en concordancia con las normas definidas por el Plan Parcial de Renovación Urbana 'Voto Nacional – La Estanzuela' y el ordenamiento jurídico aplicable de conformación entre otros con los principios de transparencia, selección objetiva, publicidad, imparcialidad, libertad de concurrencia, economía, responsabilidad, moralidad, eficiencia, eficacia y pluralidad de oferentes.
- (...)
6. Administrar los inmuebles y las áreas necesarias el desarrollo del proyecto, enmarcadas en el AMD3, hasta el momento en que se perfeccione la transferencia del derecho del dominio del inmueble resultante del desarrollo del proyecto Nueva Sede del SENA a la SDDE o a la entidad que esta determine mediante comunicación escrita.
- (...)
8. Remitir de forma mensual a la SDDE los informes presentados por el Supervisor designado por la ERU al presente Convenio Derivado.
- (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. - VALOR DEL CONVENIO: (...) Todos los costos y gastos asociados al desarrollo y ejecución del proyecto serán asumidos con los recursos dinerarios aportados al presente convenio.

(...)

PARÁGRAFO TERCERO: La comisión fiduciaria se pagará con cargo a los aportes de la SDDE y no con cargo a los rendimientos que generen dichos aportes.
(...)

CLÁUSULA OCTAVA. - APORTES DE LAS PARTES:

a. Por parte de la SDDE:

La SDDE realizará aportes dinerarios (...) de acuerdo al proyecto de inversión 1019 'promover siete proyectos estratégicos o retos de ciudad' para el cumplimiento del objeto del presente convenio.

b. Por parte de la ERU:

La ERU aportará para el logro del objeto del presente Convenio, la formulación y gestión del Plan Parcial de Renovación Urbana 'Voto Nacional – La Estanzuela', la gestión interinstitucional para el desarrollo de las Áreas de Manejo Diferencial (AMD) 1, 2 y 3, su experiencia, profesionalismo, conocimiento y experticia en el desarrollo de proyecto inmobiliarios, infraestructura y demás recursos necesarios para el desarrollo de las actividades propias del desarrollo del objeto de convenio, de conformidad con su capacidad y competencias" (Subrayado fuera de texto).

El Otrosí No 01 al Contrato de fiducia mercantil de administración y pagos fideicomiso Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo -PAD FPT, constituido entre Alianza Fiduciaria S.A. y la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., estipula en sus cláusulas:

"CLÁUSULA SEGUNDA: Modificar el numeral séptimo (7) de la cláusula décima del CONTRATO DE FIDUCIA así:

'(...)

CLÁUSULA DÉCIMA. INSTRUCCIONES

(...)

7. Culminado el PROYECTO, proceder con la restitución del inmueble a la SECRETARÍA DISTRITAL DE DESARROLLO ECONÓMICO, conforme las instrucciones que para tales efectos imparta el COMITÉ FIDUCIARIO y el FIDEICOMITENTE GESTOR mediante su representante legal.

(...)

CLÁUSULA TERCERA: Modificar la cláusula décima quita (15) del CONTRATO DE FIDUCIA así:

'(...)

CLÁUSULA DÉCIMA QUINTA. BENEFICIARIOS DEL FIDEICOMISO: Son beneficiarios del presente fideicomiso: el FIDEICOMITENTE GESTOS, y el FIDEICOMITENTE INICIAL, quienes serán beneficiarios de los aportes que realicen al FIDEICOMISO. También será beneficiaria del FIDEICOMISO la SECRETARÍA DISTRITAL DE DESARROLLO ECONÓMICO, quien tendrá derecho a que le sea restituido el inmueble derivado del

desarrollo del PROYECTO. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en los numerales cuarto (4) y sexto (6) de la cláusula sexta del Convenio 299 de 2019 celebrado entre la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C y la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico” (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:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente,

el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución No. 211 de 2021, señalaban:

“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.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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 un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señala:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

"El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...).

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...)

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) y acreditando

la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)

1.2.3. Comisiones

Las comisiones que asuma directamente la entidad se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR (...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando (...) la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS (...) En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate.

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

(...)

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente (...) debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS 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 relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil 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).

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Recursos entregados por parte de la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico – SDDE al Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo – PAD FPT

De acuerdo con lo estipulado en el Convenio interadministrativo derivado No 299 de 2019 celebrado entre la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá y la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, y el Otrosí No 01 al Contrato de fiducia mercantil de administración y pagos fideicomiso Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo -PAD FPT, constituido entre Alianza Fiduciaria S.A. y la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., se concluye que los recursos entregados por la SDDE para que se lleve a cabo el proyecto de construcción de la nueva sede del SENA como parte del Plan Parcial de Renovación Urbana “Voto Nacional - La Estanzuela” corresponden a recursos entregados a la fiducia mercantil, Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo, con independencia de que la entidad fideicomitente del patrimonio autónomo sea la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. – ERU.

Por lo tanto, el tratamiento contable que debe aplicar la SDDE corresponde a lo indicado en el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual remite a otros numerales del

procedimiento que le sean aplicables a la entidad, como lo son los contenidos en el numeral 1.2.1. Patrimonios autónomos.

Lo anterior, dado que los recursos se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, y la entidad que los entrega no pierde el control de estos. Aunque en este caso el administrador y ejecutor del convenio asume los riesgos significativos de la construcción de la obra, no es quien obtiene los beneficios económicos con los recursos administrados, ya que conforme con el numeral 6 de la cláusula sexta del convenio, se deberá entregar el inmueble resultante del desarrollo del proyecto Nueva Sede del SENA a la SDDE o a la entidad que esta determine.

Una vez aclarado lo anterior, los registros contables serán los siguientes:

- Entrega de recursos al patrimonio autónomo

Cuando la SDDE gire los recursos al patrimonio autónomo debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS .

- Actualización de los recursos entregados al patrimonio autónomo por hechos diferentes a la ejecución del proyecto

Cuando la ERU reporte la gestión realizada por la sociedad fiduciaria sobre los recursos en administración, la SDDE debitará, por los menores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso, la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditará, por los mayores valores, la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, la contrapartida en cualquiera de los casos será la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Las comisiones asumidas directamente por la SDDE se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Entrega del bien construido

Al finalizar la obra, cuando se realice la entrega del bien que se encuentra en condiciones de uso a la SDDE, con la recepción del activo esta debitará la subcuenta que corresponda del activo recibido y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. A partir de este momento la SDDE aplicará las normas que correspondan según el activo de que se trate.

Si el valor del activo recibido es superior al derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta de la cuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y, en caso contrario, esto es, cuando el valor del activo recibido es inferior al derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

- Restitución de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

Si hay lugar a la restitución de los recursos sobrantes entregados al patrimonio autónomo, la SDDE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes que celebran el convenio por cuanto, tratándose de dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

2. Tratamiento contable de los bienes reconocidos como parte de las propiedades, planta y equipo de la SDDE

De acuerdo con la información incluida en los antecedentes de este concepto, y teniendo en cuenta lo señalado por el Marco Conceptual y la Norma de propiedades, planta y equipo, le corresponde a la SDDE reconocer como propiedades, planta y equipo, aquellos bienes que controla y frente a los cuales espera obtener el potencial de servicio al ser empleados para la prestación de servicios o para propósitos administrativos y que, adicionalmente, la entidad prevé usarlos durante más de 12 meses.

Cabe aclarar que el control implica la capacidad que tiene la SDDE para usar los bienes, con independencia de si la entidad ostenta o no la titularidad legal de los mismos. Por ello, para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades deben tener en cuenta al evaluar si existe o no control sobre los recursos. Para el caso en mención, la entidad que tiene el control: i) obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo, ii) tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo; iii) asume los riesgos sustanciales inherentes al activo; y iv) puede fijar condiciones frente al uso o destinación del activo.

Se debe tener en cuenta que cuando se habla de que la entidad asume los riesgos sustanciales inherentes a los bienes, estos corresponden a las condiciones desfavorables que afectan el potencial de servicio de los bienes o la obligación para garantizar que los bienes continúen operando de su forma adecuada; lo que puede suceder, por ejemplo, cuando la entidad cambia la sede de sus operaciones, pero no ha realizado la entrega de la sede anterior y, por lo tanto, continúa asumiendo los riesgos

sustanciales inherentes al uso del activo, además de tener la capacidad para negar o restringir su uso a terceros.

Por lo tanto, si la SDDE al final del periodo contable ostenta el control de los activos que fueron recibidos en virtud del Convenio 258 de 2009 suscrito con el IDRD, de acuerdo con lo definido anteriormente, entonces deberá mantenerlos y reportarlos como parte de los activos en sus estados financieros.

No obstante, si se determina que la SDDE ha perdido el control de los bienes y, por lo tanto, dejan de cumplir con las características para ser reconocidos como activos de acuerdo con el Marco Conceptual, deberá proceder a la baja en cuentas estos bienes registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda por los bienes dados de baja. Cualquier diferencia que se genere se registrará en el resultado del periodo como un ingreso en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o como un gasto en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por último, para cualquiera de las situaciones consultadas, si la SDDE no ha efectuado el reconocimiento de los hechos económicos 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, o de las respectivas cuentas afectadas.

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. 20231100012311 DEL 12-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Avalúo de los elementos de propiedades, planta y equipo Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados que siguen en uso por parte de la entidad

Doctor
ALBERTO MONTEALEGRE R.
Asesor Control Interno
Instituto Popular de Cultura
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010017952 del 10 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:

"(...) solicito su colaboración aclarandome los siguientes conceptos que pensamos aplicar en el INSTITUTO POPULAR DE CULTURA de Santiago de Cali.

- 1.Podemos hacer un reavalúo de los activos fijos de la entidad?
- 2.Tenemos obras de arte donadas por los artistas autores desde hace 30 años, con valores irrisorios, Los podemos reevaluar?
3. Tenemos muchos activos depreciados totalmente, pero que aún generan beneficios económicos para la entidad. Cuál es el tratamiento para volverles a dar valor en libros?".

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

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21 La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. (...)

(...)

29. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Normas de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo cual, si tanto los activos fijos como las obras de arte a los que hace mención en su consulta, se han clasificado como propiedades, planta y equipo, no procederá efectuar una actualización del valor.

Ahora bien, las actualizaciones de valor que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores

de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición.

Por otra parte, en cuanto a un activo totalmente depreciado que aún se encuentre en uso, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicio.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir el error recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, debitando la subcuenta de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor de la depreciación en exceso calculada en periodos anteriores, o la subcuenta de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el exceso de la depreciación calculada en el periodo contable vigente.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100013611 DEL 19-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable para las diferencias de áreas de bienes inmuebles. Bienes con invasiones parciales o totales.

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGÜEZ
 Coordinador Grupo Gestión Contable
 Instituto Colombiano de Agricultura - ICA
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010018862 del 17 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 que con el fin de dar aplicación a los nuevos marcos normativos durante el 2018, el Instituto Colombiano Agropecuario – ICA incorporó 85 inmuebles, de su propiedad y de uso misional, en cuentas de propiedades, planta y equipo, conforme a los informes de avalúo realizados por funcionarios de la entidad y que daban cumplimiento a lo establecido en la Circular Externa 060 de 2005, respecto a su vigencia de 3 años.

Los mencionados avalúos se realizaron con el fin de determinar el valor real a efectos contables, teniendo en cuenta, principalmente, la escritura pública y certificados de tradición y libertad, así como la fecha de la visita para contrastar la información jurídica de los predios. Así mismo, se aplicó el principio de esencia sobre forma para el reconocimiento en la implementación de las NICSP, garantizando la legalidad y verificabilidad de los mismos.

En la auditoría financiera para la vigencia 2016, la Contraloría General de la República – CGR generó hallazgos relacionados con incidencias legales de los predios, de los cuales 24 tenían diferencias en el área de terreno, 9 contaban con invasiones parciales o totales y otros pendientes de declaración o corrección de áreas construidas.

Con el fin de atender las acciones de mejora, el Instituto ha desarrollado actividades para lograr el saneamiento predial, pero por ausencia de recursos económicos y la complejidad del asunto, no se ha podido finalizar el saneamiento, además de que se depende de la gestión por parte terceros.

Por otra parte, frente a los predios con invasión, el Instituto realizó los registros conforme a conceptos emitidos por la CGN en el 2019 y 2022, atendiendo a las definiciones de activo, control y uso. Sin embargo, la CGR se abstuvo de opinar sobre los estados financieros de las vigencias 2020 y 2021, al señalar que los valores de las cuentas 1605-TERRENOS y 1640-EDIFICACIONES no era real.

A lo anterior, el Instituto argumentó que los registros contables se han efectuado conforme al principio de Esencia sobre forma, prevaleciendo el área jurídica y registral descrita en las escrituras públicas y folios de matrícula inmobiliaria, razón por la cual los mismos se encuentran debidamente registrado y soportados.

Así, una vez finalicen los proceso legales y jurídicos que lleguen a la definición de áreas y legalización de edificaciones, así como que queden jurídicamente inscritos y actualizados en los folios de matrícula, se procederá con los registros contables según la nueva realidad económica de los mismos.

Conforme a lo expuesto, el Instituto solicita concepto frente a la siguientes inquietudes:

"1. Si los registros contables realizados por el instituto en la incorporación al nuevo marco normativo en la implementación de las NICSP en la vigencia 2018, se encuentran registrados en debida forma y que las cifras reflejadas en los Estados Financieros son consistentes, verificables y están debidamente soportadas.

2. En caso contrario de la pregunta 1, si las cifras no son consistentes por las incidencias legales en los predios, solicitamos nos indiquen qué registros contables y soportes se deben tener en cuenta para poder ajustar los Estados Financieros en debida forma o si los registros dependen de la finalización de los procesos técnico-jurídicos que se encuentran en proceso".

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación, frente a los elementos de propiedades, planta y equipo, señaló:

"1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera del texto).

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

10.1. 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

(...)

10.2. 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.

(...)

19. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO IV. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros

para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente indicar que, de conformidad con el Plan General de Contabilidad vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, las propiedades, planta y equipo debían reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, así mismo, el valor de las adiciones y mejoras se reconocían como mayor valor del activo.

Con la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Contaduría General de la Nación (CGN) emitió el Instructivo 002 de 2015 el cual contenía las instrucciones para la transición a dicho Marco Normativo y estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018, con elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado.

Dentro de este Marco Normativo, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que, con posterioridad a su reconocimiento, estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y que las adiciones y mejoras se reconocerán como un mayor valor del activo.

Así mismo, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala que un error es la omisión e inexactitud que se presenta en los estados financieros, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros

para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que de la situación descrita en su consulta se evidencia que para la determinación de los saldos iniciales de los elementos de propiedades, planta y equipo el Instituto seleccionó la tercera alternativa de medición, correspondiente "al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo". Por lo tanto, el valor previamente actualizado y ajustado para reflejar los cambios conforme a un índice general o específico de precios, corresponde no solo al costo, sino también a las valorizaciones o provisiones que tenía cada elemento a 31 de diciembre de 2017.

Igualmente, se esperaría que tanto las revelaciones del rubro de propiedades, planta y equipo y los avalúos técnicos contables realizados bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, hicieran hincapié en las discrepancias de las áreas de los terrenos y edificaciones, indicando la situación de las mismas, puesto que el origen de la diferencia podría radicar, por ejemplo para los terrenos, en lo establecido en una escritura pública y su certificado de tradición y libertad, y para edificaciones, en adiciones no legalizadas pero realizadas por la entidad.

Por otra parte, atendiendo al principio de Devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, esto es, que el reconocimiento se efectúa cuando surgen derechos, obligaciones, o cuando incide en el resultado del periodo. Por tanto, los hechos económicos deben reconocerse en la medida que vayan sucediendo, lo que conlleva a que el Instituto evalúe periódicamente las circunstancias legales y de control de los bienes con el fin de que se reconozcan nuevos hechos que modifican la información reconocida en los estados financieros.

En consecuencia, es la disponibilidad de la información la que determinará si el reconocimiento corresponde a una corrección de un error o por el contrario es información nueva que conlleva a un reconocimiento contable. Así, si con anterioridad a la determinación de los saldos iniciales se podían identificar con certeza las áreas, se estimará el valor real del inmueble a 1º de enero de 2018, y cualquier diferencia con el valor inicialmente reconocido afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Adicionalmente, será necesario recalcular la depreciación según la Norma de propiedades, planta y equipo, reconociendo un mayor o menor valor del gasto por depreciación, de los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Aunado a lo anterior, el Instituto deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, procederá a efectuar 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.

Por otra parte, si respecto a estas diferencias se evidencia que las mismas se subsanan con información disponible posteriormente, por ejemplo cuando finalicen los procesos legales y jurídicos, corresponde al Instituto afectar el resultado del periodo, efectuando la baja en cuentas del área reconocida en exceso, en caso de que corresponda un área inferior, o el reconocimiento de un mayor valor del elemento, cuando su área sea superior.

Conforme a lo anterior, la baja en cuentas se efectuará mediante un débito en las subcuentas respectivas a las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por los valores de depreciación y deterioro calculados del área reconocida en exceso, un crédito en las subcuentas respectivas a las cuentas 1605-TERRANOS o 1640-EDIFICACIONES por el valor del área reconocida en exceso y, la diferencia, se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por otra parte, si corresponde a una adición al área inicialmente reconocida, se reconocerá un débito en las subcuentas respectivas de las cuentas 1605-TERRANOS o 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. La medición de esta área atenderá a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Ahora bien, con respecto a los bienes con invasiones parciales o totales, es preciso señalar que atendiendo lo establecido por el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por entidad como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y que, para su reconocimiento, deben poder medirse de forma fiable.

Para determinar el control se evalúa si un recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Además, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, los predios con áreas parcial o totalmente invadidas deben ser objeto de análisis por parte de la entidad, con el fin de determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé la recuperación

de la posesión y uso de tales bienes, caso en el cual, se mantendrán reconocidos dentro de la información financiera y deberá examinar y comprobar si existe deterioro. Es de precisar que esta evaluación se realizará en la medida que ocurran nuevos hechos o circunstancias que deban reflejarse o informarse en los estados financieros.

Sin embargo, en caso de que no se espere recuperar el control sobre los bienes, en tanto no espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, procederá a realizarse la baja en cuentas, sin que ello signifique que el Instituto no continúe realizando la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, pues hasta tanto se definan los aspectos jurídicos y legales de los activos dados de baja, se pueden revelar en las notas a los estados financieros y registrar en la subcuenta respectiva a la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS.

CONCEPTO No. 20231100018951 DEL 07-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo. Tratamiento de las propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctora
MARTHA CECILIA GARCÍA URBANO
Profesional universitario
Personería Municipal de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010025642 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:

“La Personería de Yumbo (Valle del Cauca) es un órgano de control, cuyo presupuesto depende de los Ingresos Corrientes de Libre Destinación que recauda el municipio de Yumbo, conforme a como lo establece la Ley 617 del 2000.

Su Propiedad, Planta y Equipo está conformada por muebles y enseres y equipo de cómputo, los cuales están debidamente inventariados y valorizados, mensualmente se líquida y registra la depreciación acumulada, así como las adquisiciones y las dadas de baja en las cuentas contables respectivas.

Dichos activos se adquieren para la prestación efectiva del servicio de la entidad, es decir, para el funcionamiento de la Personería de Yumbo.

Respecto a ello, de manera respetuosa le consulto ¿Es obligatorio calcular el deterioro de los activos que conforman la propiedad, planta y equipo de esta entidad?

De ser así, ¿Qué norma establece la obligatoriedad de calcular el deterioro de la propiedad, planta y equipo?

Y si corresponde la obligatoriedad de calcular el deterioro de la propiedad, planta y equipo, ¿Cuál es el procedimiento para su cálculo?

Por otro lado, ¿Cuál es el tratamiento contable para los activos totalmente depreciados que no han sido dados de baja en razón a que, por su estado, siguen prestando un servicio en la entidad?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de

utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

(...)

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

18. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado si existiere. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

20.4.2.1. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

20. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

21. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

20.4.2.2. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

22. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

23. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a las preguntas objeto de su consulta y con las consideraciones expuestas, se concluye:

Preguntas 1, 2 y 3: ¿Es obligatorio calcular el deterioro de los activos que conforman la propiedad, planta y equipo de esta entidad? ¿Qué norma establece la obligatoriedad de calcular el deterioro de la propiedad, planta y equipo? ¿Cuál es el procedimiento para su cálculo?

La Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, con posterioridad al reconocimiento, estos bienes se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En consecuencia, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno deberán atender a lo señalado en dicha regulación expedida por la CGN.

Ahora bien, en cuanto al procedimiento para realizar cálculo del deterioro de valor de la propiedad, planta y equipo y en el entendido que su consulta hace referencia a activos para el uso administrativo por parte de la entidad, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, indica que como mínimo al final del periodo contable, serán objeto de evaluación para identificar la existencia o no de indicios de deterioro del valor.

Por lo anterior, para identificar si existen indicios de deterioro del valor se debe aplicar lo establecido en los párrafos 7, 8 y 9 del numeral 20.2. de la misma norma.

Luego, de existir indicios, se deberá estimar el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición, para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado, de conformidad con lo señalado en los numerales 20.3 y 20.4 de la Norma de Deterioro de valor del valor de los activos no generadores de efectivo.

En caso de no existir indicios de deterioro, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

Pregunta 4: ¿Cuál es el tratamiento contable para los activos totalmente depreciados que no han sido dados de baja en razón a que, por su estado, siguen prestando un servicio en la entidad?

El hecho de que un activo esté totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la Personería Municipal de Yumbo, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicio.

Por lo tanto, la Personería Municipal de Yumbo deberá realiza la corrección del error, recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante

un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor del exceso de la depreciación registrada en periodos contables anteriores.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100019291 DEL 11-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Periodicidad con la que se deben realizar los avalúos

Doctora
JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRÁN
Contadora
Contraloría Municipal de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100025742 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:

“Cada cuánto se debe realizar el avalúo de un terreno que pertenece a la Contraloría Municipal de Yumbo”.

Mediante llamada telefónica realizada el 11 de julio de 2023, la doctora Jennifer Andrea Díaz Beltrán, indicó que el terreno de la consulta hace parte de las propiedades, planta y equipo de la entidad.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTÍCULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre la periodicidad con la que se deben realizar avalúos a los elementos clasificados en la categoría de propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, damos respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Conforme a lo establecido en el numeral 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo, los elementos clasificados en esta categoría se medirán, con posterioridad, por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, no es necesario realizar avalúos con este fin.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo se utilizarán únicamente para la comprobación del deterioro del valor, con el fin de estimar el valor recuperable, si se trata de un activo generador de efectivo, o el valor del servicio recuperable, si se trata de un activo no generador de efectivo, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20231100019371 DEL 12-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor de los terrenos urbanos

Señores
 INSTITUTO MUNICIPAL DE DEPORTE Y RECREACIÓN
 Restrepo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100026312 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:

“El Instituto Municipal de Deporte y Recreación - Restrepo Valle (IMDER) 220176606 en la cuenta 160501 Terrenos Urbanos registra el valor de un terreno por la suma de \$474.006.000 el cual no ha sido actualizado desde la transición al nuevo marco normativo en el año 2018, durante el presente año se solicitó una certificación catastral a la alcaldía municipal de Restrepo, en la cual se indica que dicho terreno tiene una avalúo que asciende a \$814.402.000, lo cual indica que el terreno ha sufrido una valorización durante las últimas vigencias.

Con base en lo anterior solicitamos comedidamente nos indiquen cual es procedimiento a aplicar para realizar la actualización de dicho valor”.

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, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Conforme a lo establecido en el numeral 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo, los elementos clasificados en esta categoría se medirán, con posterioridad, por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, no es necesario realizar avalúos con este fin.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo se utilizarán únicamente para la comprobación del deterioro del valor, con el fin de estimar el valor recuperable, si se trata de un activo generador de efectivo, o el valor del servicio recuperable, si se trata de un activo no generador de efectivo, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20231100020251 DEL 19-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición posterior de las propiedades, planta y equipo no contabilizada en el periodo correspondiente

Doctora
YANIS VANESSA CAICEDO ASPRILLA
Contadora
Municipio de Condoto
Condoto, Chocó

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029882 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:

“El municipio de Condoto el 28 de diciembre del año 2022 realizó un suministro de equipo de cómputo e implementos de oficina, los cuales no fueron incluidos en la propiedad planta y equipo del municipio para esa vigencia, por lo cual en este año 2023 en una auditoría realizada por parte de la contraloría departamental se sugirió realizar el respectivo registro de este suministro.

mi consulta es la siguiente: si realizo un débito a las cuentas 1665 y 1670 el contracrédito a que cuenta lo cargaría?

además de que teniendo en cuenta que el registro lo haría con fecha de 1 de abril tendría que registrar el valor por el cual se adquirió los elementos o ha ese valor calcular la depreciación correspondiente a los 3 meses y registrar el valor que resulte?

o registrar el valor por el cual se adquirieron los artículos y adicional registrar la depreciación acumulada desde diciembre hasta 31 de marzo”.

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, señalan:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemples y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que estos bienes se reconocerán por el costo y con posterioridad a este reconocimiento, estos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

El hecho de que un activo se adquiera y se encuentre en uso por parte de la Alcaldía de Condoto sin que se encuentre reconocido contablemente, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado con el reconocimiento, medición inicial y medición posterior, durante el periodo contable anterior y el periodo actual, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros.

Por lo tanto, la Alcaldía de Condoto deberá realiza la corrección del error, reconociendo los activos y recalculando la depreciación aplicable a los bienes desde el 28 de diciembre del año 2022, teniendo en cuenta la vida útil a consumir y el valor residual de estos, si lo hubiere, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito, 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 faltante por registrar durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán para el reconocimiento de los activos adquiridos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y se corregirá el valor correspondiente a la depreciación de los bienes mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100022051 DEL 04-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la incorporación de un ascensor

Doctora
 DAYANA KATHERINE LOBO CÁCERES
 Profesional Especializado
 Bello
 Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010029932 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:

“La Secretaría General en su labor de acompañamiento, supervisión y administración de los predios de propiedad de la Alcaldía de Bello, recibió una solicitud de parte de la Secretaría de Servicios Administrativos con radicado N°2023-009891 del 25 de mayo 2023, indicando que por medio del Contrato N°1018-2022, el registro presupuestal N°123 del 31 de enero de 2023 y el certificado de disponibilidad N°226 del 31 de enero de 2023, se adquirió un ascensor para ser instalado y utilizado en la Secretaría de Movilidad.

Conforme a lo anterior, se requiere que se realice un análisis y se emita concepto con respecto al ingreso del ascensor como un bien inmueble, debido a que la Secretaría de Hacienda no ha autorizado el pago a causa de que no se ha realizado la entrada de este bien al sistema interno de la administración, porque de acuerdo a lo indicado por esta secretaría, es la Secretaría General la responsable de realizar este ingreso por tratarse de un bien inmueble.

Por consiguiente, la Oficina de Bienes Inmuebles y Seguros, adscrita a la Secretaría General, emite concepto, iniciando con la definición de los elementos centrales de la petición, necesarios para poder comprender la imposibilidad de realizar el ingreso contable del asesor como un bien inmueble, de la siguiente manera:

Para poder entender el análisis del caso concreto, es importante precisar qué son los bienes. Los bienes, de manera amplia y general, son aquellas posesiones de un

individuo, de una persona natural o jurídica, que pueden ser clasificados en bienes muebles y bienes inmuebles.

(...)

Los segundos, los inmuebles, son aquellas posesiones que están anclados al suelo, por lo que también se les denomina bienes raíces; están unidos de forma inseparable al terreno. Por lo tanto, son aquellos de los cuales se tiene en cuenta es su naturaleza física, que no pueden trasladarse de forma inmediata de un lugar a otro sin su destrucción o deterioro porque responde al concepto de fijeza y son: el suelo, las edificaciones y construcciones en los lotes de terreno.

(...)

Por consiguiente, teniendo en cuenta el caso concreto, de acuerdo a los conceptos anteriormente enunciados, "el ascensor" adquirido a título oneroso, para ser instalado y utilizado en el bien inmueble donde se encuentra ubicada la Secretaría de Movilidad, es un bien inmueble por destinación. Es decir, que es un bien mueble por naturaleza, que por una ficción legal es considerado como inmueble, por estar destinado permanentemente al uso y beneficio del inmueble, a pesar de no estar adherido estructuralmente al mismo.

Teniendo en cuanto lo analizado anteriormente y por la regla de la especialidad, contenida en la Ley 1579 de 2012, desarrollada en la Sentencia de la Corte Constitucional SU-454 de 2016, no puede inscribirse el ascensor como un bien inmueble. Debido a que, sólo se deben registrar los inmuebles por naturaleza (bienes principales), mientras que aquellos por adherencia o por destinación no tienen inscripción independiente de aquel principal. Por lo cual, la inscripción contable en la plataforma SICOF del ascensor como un bien inmueble, tampoco es posible, debido a que sólo se realiza el registro contable de los bienes principales, "inmuebles por naturaleza", como lotes de terreno, edificios, casas o estructuras permanentes arraigadas a la tierra; los cuales, de acuerdo a la normatividad anteriormente analizada, tienen un régimen legal y fiscal específico, sin que podamos realizar modificación alguna a estos procesos y sistemas, diseñados para gestionar adecuadamente ese tipo de activos que entra a integrar el patrimonio del municipio de Bello.

Es por lo mismo, que el ascensor fue asegurado por el "Ítem de Maquinaria y Equipo", debido a que en materia de seguros, dentro de la "Póliza Todo Riesgo Daños Materiales", existe un subramo específico denominado "Maquinaria y Equipo", en el cual se otorga una cobertura mucho más amplia y específica a elementos que aunque por su destinación terminen siendo inmuebles, sus componentes y forma de operar son de una Maquina y/o Equipo, que terminan siendo objeto de daños o pérdidas diferentes a las que solo sufriría una infraestructura física o un inmueble por naturaleza. Por lo anterior es que el "Ascensor" se aseguró en el ítem indicado, buscando una cobertura más amplia y específica para este bien.

De esta manera, la Oficina de Bienes Inmuebles y Seguros, adscrita a la Secretaría General, emite concepto, indicando la imposibilidad de realizar el ingreso contable del asesor como un bien inmueble, por lo anteriormente expuesto.

Teniendo en cuanto lo analizado anteriormente me permito elevar la siguiente consulta:

- ¿El ascensor es considerado como un bien mueble o inmueble?
- ¿El ingreso del ascensor puede ser como bien inmueble por destinación, por adhesión o un bien mueble?
- ¿Cuál es el tratamiento contable del ascensor para su registro?
- ¿Cuál sería el procedimiento para los bienes considerado como bien inmueble por adhesión o por destinación?
- ¿Prevalece primero la naturaleza del ascensor o como bien inmueble por destinación o por adhesión?”

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:

“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”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. 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.

(...)

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.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

26. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

27. Si una parte significativa tiene una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado para otra parte significativa del mismo elemento, la entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Si una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

(...)

34. 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”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos de carácter jurídico y atenderá únicamente a los aspectos contables planteados.

Ahora bien, de conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo son adiciones y mejoras las 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. Estos se reconocen como un mayor valor del activo, lo que en consecuencia afecta el cálculo de la depreciación.

Por otra parte, la norma mencionada señala que un elemento de propiedades, planta y equipo puede estar compuesto por partes significativas, conocidas como componentes, las cuales pueden ser piezas, repuestos, costos de desmantelamientos o inspecciones generales, y que mediante política contable la entidad determinará los criterios para identificarlos.

Por lo anterior, atendiendo a la naturaleza del bien objeto de consulta, esto es, que para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad debe incorporarse a un bien inmueble, es necesario identificar si el mismo corresponde a una adición o mejora o a la sustitución de una parte significativa del activo.

Así las cosas, una vez se ostente el control del ascensor y este corresponda a una adición o mejora de un bien inmueble, se procederá a su reconocimiento contable como un mayor valor del bien inmueble.

Adicionalmente, 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, 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.

CONCEPTO No. 20231100023661 DEL 15-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo
	SUBTEMA	Medición posterior de bienes inmuebles en arrendamiento.

Doctora
ZANDRY CÁRDENAS ARIAS
Profesional Universitario
Contraloría Municipal de Bucaramanga
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100031182 del 04 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:

"Una entidad territorial que adquiere unos locales con el objeto de arrendarlos, estas edificaciones se deben depreciar? Estas edificaciones cada cuanto se debe reflejar la valorización en los estados financieros, existen periodos cada 2 o 3 años? ¿La entidad territorial hizo un avalúo comercial en el año 2022 y no lo reflejo en los estados financieros, eso está bien? (...)"

Mediante llamada telefónica a la consultante informa que los bienes inmuebles los adquirió la Caja de Previsión Social Municipal de Bucaramanga en 2019, los tiene arrendados a la Alcaldía de Bucaramanga a un año, prorrogables por acuerdo entre las partes, y que el objeto es obtener una renta para la entidad.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 331 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo_ (...).

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. 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, en condiciones de mercado.

(...)

3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. En caso contrario, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando

se utilice una porción poco significativa de ella para la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.

(...)

14.3. Medición posterior

14. 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 generadores de efectivo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

(...)

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las normas de Propiedades, planta y equipo y Propiedades de inversión, citadas en las consideraciones, se reconocerá como propiedades, planta y equipo los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del

arrendamiento, y se reconocerá como propiedades de inversión, aquellos bienes inmuebles que la entidad tenga con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

Tanto las propiedades, planta y equipo como las propiedades de inversión, con posterioridad al reconocimiento, se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En consecuencia y con respecto al deterioro, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de los bienes de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión, se utilizarán únicamente para la comprobación del deterioro del valor, con el fin de estimar el valor recuperable (entendido como el mayor valor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso), previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro. En caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable. Lo anterior, de conformidad con la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20231100024601 DEL 22-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes históricos y culturales
	SUBTEMA	Uso de avalúos para la medición de propiedades, planta y equipo y bienes históricos y culturales.

Doctora
VALENTINA GUZMÁN BONILLA
Contratista
Grupo de Patrimonio Cultural Mueble
Ministerio de Cultura
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032412 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:

¿Cómo se manejan lo avalúos de obras de arte por parte de la Contaduría General de la Nación? ¿Sólo se manejan a nivel administrativo?. Hice las preguntas anteriores toda vez que este grupo tiene proyectado realizar para el mes de Septiembre del presente año, en los días 13,14 y 15 un Evento sobre Avalúos de obras de arte y estamos interesados en saber su metodología”.

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.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

(...)

12.3. Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los elementos de propiedades, planta y equipo, posterior a su reconocimiento, se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por otra parte, los bienes

históricos y culturales se mantendrán al costo, y no serán objeto de depreciación o deterioro, a menos que sobre estos se haya realizado una restauración, la cual es objeto de depreciación.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina para activos generadores de efectivo el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso; o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, los avalúos realizados a las obras de arte mencionadas en su consulta únicamente aplicarán cuando estas hubiesen sido clasificadas como propiedades, planta y equipo, y se deba proceder a determinar un deterioro, conforme a lo mencionado en el párrafo anterior.

CONCEPTO No. 20231100025191 DEL 29-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Corrección de la depreciación de propiedades, planta y equipo

Doctor
HUGO ALBERTO CARRILLO GÓMEZ
Secretario General
Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y la Juventud - IDIPRON
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010033152 del 17 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 Entidad cuenta con propiedad planta y equipo, tanto inmuebles como muebles, dentro de los cuales encontramos el parque automotor para transportar los beneficiarios del Instituto, el cual se mantiene en óptimas condiciones de funcionamiento a través de los mantenimientos preventivos y correctivos necesarios a fin prestar los servicios que requieren nuestros beneficiarios.

Con la implementación del Nuevo Marco Normativo, en el año 2018, al parque automotor se le realizó el avalúo correspondiente y se actualizó el valor del equipo transporte, determinando la vida útil de los mismos en un periodo de cinco (5) años.

Anualmente se realiza a cada uno de los 30 vehículos de propiedad del Idipron, los mantenimientos preventivos y correctivos de acuerdo con la necesidad de cada uno de ellos, cuyos valores afectan un gasto, más no han incrementado el costo historio de cada uno de ellos, el parque automotor se encuentra en condiciones de uso y servicio, lo que hace que no hayan presentado indicios de deterioro por el mantenimiento que se realiza.

Cumplidos los 4½ años de la vida útil estimada en el 2018, se determinó conceder cinco (5) años adicionales de vida útil, por cuanto sus condiciones así lo determinaron, sin embargo, esta situación ocasiona que el valor en libros no represente la realidad del vehículo, pues por el estado de estos bienes y el valor actual del mercado para los usados, se han incrementado en un 90% a 100% del valor inicial estimado en el 2018.

Relaciono a continuación a manera de ejemplo, la situación que presenta en uno de los vehículos:

Valor Avalúo año 2018		\$ 25.000.000
Depreciación Acumulada junio 2023		\$ 24.200.000
Valor en libros		\$ 800.000
Vida Inicial estimada	5 años	2018 - 2022
Actualización vida útil ampliada	5 años	2022 - 2027
Valor comercial (Fasecolda)		\$ 40.100.000
Valor Concepto Técnico Car 19		\$ 49.000.000

Como se comentó anteriormente, anualmente se realizan los mantenimientos requeridos para que el vehículo este en óptimas condiciones para prestar el servicio a los beneficiarios de la Entidad, para el año 2022, este mantenimiento tuvo un valor de \$8.600.000.

Los mantenimientos realizados anualmente no se han considerado como mejoras o adiciones a los vehículos que incrementen el valor del mismo, sin embargo, aproximadamente en los cinco años han sumado más de 40 millones.

La situación descrita anteriormente tuvo observaciones de la Contraloría de Bogotá, por considerar que el gasto es superior al valor en libros, sin embargo, se reitera que el vehículo ha tenido seguimiento en el estado y funcionamiento de este y continua en condiciones óptimas para el servicio.

Teniendo en cuenta que a la fecha en el Marco Normativo no contempla la actualización de los valores de la propiedad planta y equipo, de acuerdo con los avalúos o valor de mercado a la fecha, de manera atenta solicitamos su valioso apoyo para indicarnos cual sería el procedimiento técnico que podríamos implementar para actualizar el valor de cada uno de los vehículos que tiene el Idipron en su parque automotor”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecen que, con posterioridad al reconocimiento, los activos clasificados como propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. En consecuencia, teniendo en cuenta que el Marco Normativo no contempla su actualización, los avalúos que se efectúen para efectos contables, serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de tales activos.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que 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, lo que conlleva a que la estimación de la vida útil de un activo se efectúe con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Por ello, a fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, factores como: a) la utilización prevista del activo, b) el desgaste físico esperado, 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.

En ese sentido, el hecho de que un activo se encuentre contablemente finalizando su vida útil, cuando la realidad económica es que continuará siendo usado por parte de la entidad por un tiempo significativamente mayor a la vida útil remanente, significa que se ha omitido la aplicación de la Normas 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 deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad 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 de los activos que contablemente se encuentran finalizando su vida útil y que se espera utilizar por un tiempo mayor, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente.

Para ello, la entidad subsanará el error registrando 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, 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 mismo año en que se haga el ajuste, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años 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.

CONCEPTO No. 20231100025211 DEL 29-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de arreglos, reparaciones, mantenimientos preventivos, correctivos y mejoras a bienes inmuebles.

Doctora
 DANIELA PATIÑO RODRÍGUEZ
 Directora IMDESEPAL
 Instituto Municipal para el Desarrollo Social y Económico de Palmira
 Palmira, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010033542 del 19 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:

“¿El valor agregado de los bienes inmuebles que se dan por los arreglos, reparaciones, mantenimientos preventivos, correctivos y mejoras necesarias se deben registrar contable como un Activo o un Gasto en los Estados Financieros de la Entidad?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, indican:

” CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

(...)

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 y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la "capacidad normal de uso del activo" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que las adiciones y mejoras realizadas en el bien inmueble con el propósito de prolongar su vida útil, aumentar su capacidad productiva, mejorar la eficiencia operativa, elevar la calidad de productos o servicios, o reducir significativamente los costos, se deben reconocer como un mayor valor del activo. En consecuencia, esto impactará el cálculo futuro de la depreciación.

Por su parte, el mantenimiento y las reparaciones, entendidos como los gastos necesarios para conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo, se deben reconocer como gastos en el resultado del período en que ocurran, a menos que, en el caso del mantenimiento, esté directamente relacionado con la elaboración de bienes y deba ser incluido como un mayor valor del activo según lo estipulado en la Norma de inventarios.

CONCEPTO No. 20231120026241 DEL 21-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los activos entregados en concesión y de los recursos recaudados a través del patrimonio autónomo constituido por la entidad concesionaria

Doctora
OLGA LUCÍA ORDÚZ BUENO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027972 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:

“FUENTES Y USOS DE LOS INGRESOS RECAUDADOS

(...) se consulta cuál es el tratamiento contable que debe dar el Ministerio a:

1. Los valores recaudados en el patrimonio autónomo por el porcentaje a que tiene derecho el Ministerio de los Ingresos por tarifas que recaudan los organismos de tránsito.
2. Los ingresos brutos derivados de la Explotación Comercial por actividades de venta de información, de prestación de servicios de análisis de datos o, en general, de apoyo en asuntos de tránsito y transporte y cualesquiera actividades similares, distintas de las que comprenden las consultas y los Trámites identificados en la Resolución de Tarifas.
3. La retribución a favor del Concesionario.
4. Los costos de interventoría del contrato de concesión con cargo a los aportes del Concesionario y del Ministerio de Transporte.

5. Los descuentos y deducciones efectuadas al Concesionario por concepto de multas, la pena pecuniaria de cláusula penal, los descuentos por aspectos contables, tributarios o financieros e intereses moratorios a cargo del Concesionario y las deducciones por acuerdo de niveles de servicio.

6. Los montos recaudados de Tarifas superiores a los establecidos en la Resoluciones Tarifarias expedidas por el Ministerio de Transporte.

7. Los portafolios de inversiones en los cuales el patrimonio autónomo invierte los recursos de la cuenta Ministerio de Transporte.

BIENES TANGIBLES E INTANGIBLES ENTREGADOS AL CONCESIONARIO

(...) se consulta cuál es el tratamiento contable que el Ministerio de Transporte debe dar a:

1. Los bienes tangibles e intangibles entregados al Concesionario para la ejecución del contrato de concesión.

2. Los criterios que se deben tener en cuenta para la estimación de la vida útil de los bienes tangibles e intangibles entregados al Concesionario, dentro de ellos si la vida útil debe ser determinada por el Concesionario en función del uso que este dé a los mismos o por el tiempo que establezca el contrato de concesión para su reversión al Ministerio, dado que los mismos en principio serán revertidos cuando ya no tengan las condiciones operativas o técnicas para su uso en ejecución del contrato de concesión.

3. La reversión de los bienes al Ministerio por parte del Concesionario”.

CONSIDERACIONES

El contrato de concesión No. 604 de 2022, suscrito entre el Ministerio de Transporte y la Concesión RUNT 2.0 S.A.S., establece:

“CAPÍTULO II. ASPECTOS GENERALES

(...)

2.3. Objeto

El otorgamiento de una concesión para que el Concesionario, por su cuenta y riesgo, administre, opere, mantenga y explote comercialmente el Registro Único Nacional de Tránsito y gestione la información del mismo, de acuerdo con lo previsto en este Contrato, a cambio de la Retribución.

2.4. Particularidades del Objeto

(...)

c. Para el desarrollo de las actividades a su cargo, el Concesionario recibe de manos del Concesionario Saliente, y por cuenta del Ministerio de Transporte con el acompañamiento de la Interventoría, los bienes que han venido soportando la operación del RUNT que aparecen identificados en el Inventario de Bienes (Apéndice 1), los cuales el Concesionario utilizará en la Etapa Operativa de este Contrato junto con la Nueva Plataforma RUNT y cualquier otro elemento que resulte necesario y sea indispensable para la continuidad de la operación, de manera que garantice que el RUNT siga operando de forma ininterrumpida.

d. El Concesionario será el único responsable del dimensionamiento de la nueva infraestructura tecnológica que será requerida para administrar, operar, mantener y explotar comercialmente el RUNT dando cumplimiento a las obligaciones previstas en este Contrato y a los Indicadores de Niveles de Servicio (Apéndice 7), así como de adquirir, al título que juzgue conveniente, el derecho a utilizarla con poder absoluto y sin limitaciones para los efectos previstos en el Contrato, y de la administración, del mantenimiento y de la reposición de la misma durante toda la vigencia del Contrato.

e. La operación del RUNT podrá incluir Nuevos Trámites, para lo cual las Partes seguirán las reglas, las exigencias y los procedimientos previstos en este Contrato y, en particular, las propias de los Nuevos Desarrollos y el Procedimiento de Control de Cambios (Apéndice 5 y Apéndice 6).

(...)

CAPÍTULO III. ESQUEMA DE RETRIBUCIÓN

3.1. Generalidades

a. Durante la Etapa de Empalme Inicial el Concesionario no tendrá derecho a la Retribución.

b. El Concesionario tendrá derecho a la Retribución desde que inicie la Etapa Operativa hasta la Fecha Efectiva de Terminación de la Operación o hasta que termine este Contrato, en caso de una terminación anticipada. La Retribución del Concesionario será la que resulte de la sumatoria de todos los pagos que él reciba por cada uno de los componentes de la Retribución, en la proporción que le corresponda, según se define en la presente Sección y en la 3.2. En todo caso, la Retribución puede verse afectada por las Deducciones que se realicen ante el incumplimiento de los Indicadores de Niveles de Servicio.

c. Todas las obligaciones del Concesionario, identificadas de manera expresa o no, incluidas aquellas actividades complementarias necesarias para el debido cumplimiento de sus obligaciones, serán remuneradas con los componentes de la Retribución, según la definición de la Sección 3.2. De igual forma, los costos y gastos (indirectos y directos) en que incurra el Concesionario, relacionados con este Contrato, se entenderán remunerados con los componentes de la Retribución, establecidos en la Sección 3.2.

d. La Retribución remunerera, también, la asunción de riesgos por parte del Concesionario.

e. Los Nuevos Desarrollos se remuneraran con cargo a la Subcuenta Mejoramiento de la Base de Datos, Nuevos Desarrollos y Compensación Tarifaria o con cargo a los Ingresos de Tarifas, en la forma prevista en Apéndice 5 y luego de seguir el Procedimiento de Control de Cambios del Apéndice 6.

f. Los diferentes tipos de Soporte y Mantenimiento serán remunerados con los Ingresos de Tarifas y los Ingresos por Explotación Comercial, no con cargo a los recursos de la Subcuenta Mejoramiento de la Base de Datos, Nuevos Desarrollos y Compensación Tarifaria.

g. La realización de Nuevos Desarrollos necesarios para Nuevos Trámites y la operación de los Nuevos Trámites se remuneraran con las Tarifas que para ellos fije el Ministerio de Transporte.

h. El desarrollo de la Nueva Plataforma RUNT es a cuenta y riesgo del Concesionario y no se remunerará con cargo a la Subcuenta Mejoramiento de Base de Datos, Nuevos Desarrollos y Compensación Tarifaria, sino que se entiende pagado íntegramente con la Retribución.

i. Las Tarifas serán fijadas y ajustadas de acuerdo con lo previsto en el Apéndice 9 Metodología Relativa a las Tarifas, de conformidad con lo previsto en la Ley 1005 de 2006, en particular en el numeral 3° del artículo 8°, o cualquier norma que la modifique, y así lo conoce y acepta el Concesionario.

(...)

o. Los Ingresos de Tarifas serán trasladados mensualmente de la siguiente manera:

i. El valor total de los Ingresos de Tarifas será distribuido entre los que le corresponden al Concesionario y los que le corresponden al Ministerio de Transporte, en las proporciones indicadas en la propuesta del Concesionario que haya sido aceptada en el acto de adjudicación de la Licitación Pública.

ii. La porción que le corresponde al Ministerio de Transporte, consistente en VEINTE PUNTO SESENTA Y CINCO POR CIENTO (20.65%), se trasladará a la Cuenta DTN – RECURSOS SSF PGN.

iii. El valor de cuatrocientos cuarenta y nueve millones trescientos noventa y siete mil quinientos sesenta y cuatro pesos (COP 449.397.564) del Mes de Referencia será descontado de la porción que le corresponde al Concesionario y será trasladado a la Subcuenta Interventoría. Este valor será actualizado al momento de realizar la transferencia a la Subcuenta Interventoría, conforme a la fórmula prevista en la Sección 13.6 i.iv.i.

iv. Los siguientes porcentajes, serán calculados utilizando como base el valor que resulte del total de los Ingresos de Tarifas menos el valor indicado en el numeral iii anterior, para luego ser descontados de la porción de los Ingresos de Tarifa que le corresponde al Concesionario y ser trasladados en el siguiente orden para las siguientes subcuentas: un once punto setenta y un por ciento (11.71%) a la Subcuenta Mejoramiento de Base de Datos, Nuevos Desarrollos y Compensación Tarifaria; un dos punto setenta y cinco por ciento (2.75%) a la Subcuenta Solución de Controversias; y un siete punto ochenta por ciento (7.80%) a la Cuenta DTN – RECURSOS SSF PGN.

v. El saldo restante, es decir, el porcentaje de los Ingresos de Tarifas que le corresponde al Concesionario, consistente en SETENTA Y NUEVE PUNTO TREINTA Y CINCO POR CIENTO (79.35%) menos lo establecido en los numerales iii. y iv. anteriores, se trasladará a la Subcuenta Retribución del Concesionario, previo traslado de los Descuentos y las Deducciones que se lleven a cabo sobre la Retribución, de acuerdo con lo establecido en la Sección 3.3. a la Subcuenta Mejoramiento de Base de Datos, Nuevos Desarrollos y Compensación Tarifaria.

(...)

p. Los Ingresos por Explotación Comercial serán trasladados de la siguiente manera:

i. El valor total de los Ingresos por Explotación Comercial será distribuido entre los que le corresponden al Concesionario y los que le corresponden al Ministerio de Transporte, en las proporciones indicadas en la propuesta del Concesionario que haya sido aceptada en el acto de adjudicación de la Licitación Pública.

ii. La porción que le corresponde al Ministerio de Transporte, consistente en NOVENTA Y CINCO POR CIENTO (95%), se trasladará a la Subcuenta Mejoramiento de Base de Datos, Nuevos Desarrollos y Compensación Tarifaria.

(...)

3.2. Componentes de la Retribución

a. Componen la Retribución y son fuentes de pago de la misma:

i. Los Ingresos de Tarifas.

ii. Los Ingresos por Explotación Comercial.

iii. Los valores que se le paguen al Concesionario por concepto de Nuevos Desarrollos con cargo a la Subcuenta Mejoramiento de Base de Datos, Nuevos Desarrollos y Compensación Tarifaria.

(...)

CAPÍTULO V. OBLIGACIONES GENERALES DEL CONCESIONARIO

(...)

5.2. Relación de Obligaciones Generales

a. Administrar, operar, mantener y explotar comercialmente el RUNT y gestionar la información del mismo, de conformidad con lo previsto en el Contrato.

b. Cumplir con las actividades de Soporte y Mantenimiento y hacer los Nuevos Desarrollos en la forma prevista y cumpliendo los procedimientos indicados en el Contrato, en particular el Procedimiento de Control de Cambios (Apéndice 6).

(...)

CAPÍTULO VI. ETAPA DE EMPALME INICIAL

(...)

6.3. Obligaciones Especiales del Concesionario

(...)

El Concesionario deberá restituirle al Ministerio cada componente de la Infraestructura Centralizada que sea reemplazado, dentro del Mes siguiente a la puesta en funcionamiento del nuevo componente, a fin de que el Ministerio disponga de él de conformidad con lo previsto en las normas aplicables.

(...)

El Concesionario deberá restituirle al Ministerio cada componente de la Infraestructura Distribuida que sea reemplazado, dentro del Mes siguiente a la puesta en funcionamiento del nuevo componente, a fin de que el Ministerio disponga de él de conformidad con lo previsto en las normas aplicables.

El reemplazo de los componentes de la Infraestructura Centralizada y de la Infraestructura Distribuida será a entero costo del Concesionario y sin obligación alguna de revertir los nuevos componentes posteriormente al Ministerio de Transporte.

(...)

CAPÍTULO VII. ETAPA OPERATIVA

(...)

7.4. Obligaciones del Ministerio de Transporte

(...)

d. Pagarle al Concesionario la compensación tarifaria prevista en este Contrato, cuando tenga derecho a ella.

(...)

CAPÍTULO VIII. ETAPA DE ENTREGA, REVERSIÓN Y ACOMPAÑAMIENTO

(...)

8.2. Obligaciones del Concesionario

a. Entregarle al Ministerio los Aplicativos de Operación, la Nueva Plataforma del RUNT, la Base de Datos del RUNT, los códigos fuente y las licencias, y, en general, todos los bienes requeridos para administrar, operar y explotar comercialmente el RUNT, salvo la nueva infraestructura tecnológica por él dispuesta para la ejecución del Contrato, así como lo identificado en el Inventario de Bienes (Apéndice 1) como de propiedad del Ministerio, todo en los términos que se especifican en los Requerimientos de la Etapa de Entrega, Reversión y Acompañamiento (Apéndice 8).

b. Revertirle al Ministerio aquellos bienes afectos a la Concesión (si los llegara a haber), en los términos de la Ley Aplicable y que se haya requerido expresamente por el Ministerio que el Concesionario los adquiriera para ser revertidos, en los términos que se especifican en los Requerimientos de la Etapa de Entrega, Reversión y Acompañamiento (Apéndice 8).

(...)

CAPÍTULO XII. PATRIMONIO AUTÓNOMO

12.1. Generalidades

a. Como requisito de ejecución y para la suscripción del Acta de Inicio del presente Contrato, el Concesionario, actuando como fideicomitente, deberá constituir un Patrimonio Autónomo en el cual, como único centro de imputación contable, se manejen todos los ingresos y gastos, activos y pasivos y, en general, todos los recursos de la concesión.

(...)

g. Podrán existir diferentes beneficiarios para cada una de las Cuentas en que se divida el Patrimonio Autónomo. El beneficiario único de la Cuenta del Ministerio de Transporte será el propio Ministerio de Transporte.

h. La transferencia de los recursos de la Cuenta del Ministerio de Transporte y cada una de las Subcuentas en que ésta se divide solo podrá hacerse mediante instrucciones del Ministerio a la Fiduciaria.

(...)

12.2. Cuentas y Subcuentas

La Fiduciaria creará un Patrimonio Autónomo, que deberá mantener como mínimo las siguientes cuentas y subcuentas:

(...)

b. Cuenta Ministerio de Transporte

La Cuenta Ministerio de Transporte se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia, su único beneficiario será el Ministerio, (...)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o

al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

(...)

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

(...)

15. Los activos intangibles adquiridos o desarrollados en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

29. La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio 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 o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

(...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. 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 entidad 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

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

PREGUNTAS. FUENTES Y USOS DE LOS INGRESOS RECAUDADOS

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente 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 entidad 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.

Por lo tanto, el Ministerio reconocerá como ingreso la proporción que le corresponda de los recursos recaudados en el patrimonio autónomo por las tarifas cobradas por los servicios prestados, de la explotación comercial y demás conceptos de conformidad con el contrato suscrito, así como las deducciones, las multas, la cláusula penal y, en general, los descuentos y los demás conceptos previstos en el acuerdo de concesión que ingresen a la cuenta Ministerio de Transporte del Patrimonio Autónomo.

Cuando surja el derecho, el Ministerio registrará el derecho e ingreso en las subcuentas y cuentas que identifiquen la naturaleza de los recursos.

Con el recaudo de los recursos, el Ministerio acreditará el derecho reconocido y debitará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS.

Por su parte, cuando surja la obligación para el Ministerio de Transporte de efectuar pagos por el mejoramiento de la calidad de la información de la base de datos del RUNT, por nuevos desarrollos, por la compensación tarifaria, por la interventoría u otros conceptos, reconocerá el gasto o activo que corresponda y el pasivo asociado. Cuando se efectúe el pago debitará el pasivo y acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS.

Ahora bien, cuando los recursos sean trasladados desde el patrimonio autónomo a la cuenta DTN – RECURSOS SSF PGN, el Ministerio debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS.

El Ministerio no deberá reconocer la retribución a favor del concesionario, solo reconocerá los pagos a los que se haya comprometido, como es el caso de la compensación tarifaria cuando a ello haya lugar.

Tampoco deberá efectuar registro contable alguno por los portafolios de inversiones en los cuales la Fiduciaria invierte los recursos de la cuenta Ministerio de Transporte del patrimonio autónomo.

PREGUNTAS. BIENES TANGIBLES E INTANGIBLES ENTREGADOS AL CONCESIONARIO

i. Reconocimiento de los bienes tangibles e intangibles entregados en concesión

En virtud de la ejecución de un acuerdo de concesión, el Ministerio de Transporte incorporará los activos entregados en concesión siempre que esta actúe como entidad concedente 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.

Por lo tanto, los bienes tangibles e intangibles que hacen parte de la infraestructura tecnológica entregada en concesión se mantendrán como activos en la información financiera del Ministerio de Transporte. Para el efecto, el Ministerio reclasificará en las cuentas respectivas los activos entregados al concesionario como “activos en concesión”, por el valor en libros.

Así mismo, los bienes que se construyan, desarrollen o adquieran por el concesionario por la nueva infraestructura tecnológica, durante la ejecución del acuerdo de concesión, y las adiciones y rehabilitaciones a la infraestructura entregada, se incorporarán como activo en la contabilidad del Ministerio, y su medición será al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo.

En ejecución del contrato de concesión, los nuevos desarrollos tecnológicos se incorporarán como activos intangibles en la información financiera del Ministerio de Transporte siempre que cumplan con los criterios de reconocimiento, esto es, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de

servicio, y puede realizar mediciones fiables. Siendo activos intangibles adquiridos, la medición inicial es al costo, tal como se indicó en el párrafo anterior.

Con posterioridad a su 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.

ii. Estimación de la vida útil de los bienes tangibles e intangibles entregados al Concesionario

En el entendido que el Ministerio medirá los activos en concesión de conformidad a las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la estimación de la vida útil se efectuará atiendo lo allí dispuesto y a las políticas contables definidas al interior de la entidad.

En ese sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Para lo cual, la entidad tendrá 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.

Por su parte, la Norma de activos intangibles establece que la vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Cuando no sea posible efectuar 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.

Así las cosas, corresponde al Ministerio definir la vida útil de los activos tangibles e intangibles que conforman la infraestructura tecnológica en concesión con base al tiempo en el cual esperan utilizar los activos y con independencia del plazo del acuerdo de concesión, dado que una vez finalice este la entidad continuará haciendo uso de los bienes para la prestación de los servicios asociados al RUNT.

iii. Reversión de los bienes al Ministerio por parte del concesionario

Cuando el concesionario efectúe la reversión de los bienes al Ministerio, este reclasificará los activos de las cuentas nominadas como "activos en concesión a la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza y destinación de estos.

CONCEPTO No. 20231100028611 DEL 04-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de activos que no alcanzaron a ser parte del activo final comprometido en un contrato de concesión que se terminó de forma anticipada. Baja en cuentas del pasivo diferido en un contrato de concesión que se terminó de forma anticipada.

Doctor
VÍCTOR MANUEL VALDIVIESO RUIZ
Coordinador Grupo Contabilidad (E)
Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038342 del 23 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

“(…) la AEROCIVIL, adelanto por orden de Laudo Arbitral, la terminación anticipada del contrato de concesión suscrito con el concesionario Grupo Aeroportuario del Caribe (Aeropuerto Ernesto Cortissoz de la ciudad de Barranquilla y consultada la Resolución número 602 de 2018, ‘por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo’, no se evidencia el procedimiento a utilizar o el tratamiento contable que se debe aplicar para aquellos activos adquiridos por el concesionario como; Ascensores, bandas transportadoras, escaleras eléctricas, etc., que por terminación anticipada del contrato de concesión, no alcanzaron hacer (sic) parte del activo final comprometido (pactado) como obra de inversión en el contrato inicial de concesiones, en razón a que no se alcanzaron a instalar y entregar en funcionamiento, pero la Entidad está en la obligación de recibirlos y ponerlos en operación, de igual manera no se dan parámetros respecto al pasivo diferido registrado.

De conformidad con lo expuesto anteriormente, la AEROCIVIL consulta a la Contaduría General de la Nación, lo siguiente:

¿Cuál sería el procedimiento contable para el reconocimiento de unos activos no adquiridos por la entidad, pero si por el concesionario en cumplimiento del contrato de concesión y que no llegó a su final como inversión por la falta de instalación?

¿Cuál sería el procedimiento contable aplicar con respecto al saldo pendiente por amortizar del pasivo diferido registrado en los estados financieros de la entidad, el cual se venía amortizando, teniendo en cuenta la fecha final pactada en el contrato de concesión que iba hasta el mes de mayo de 2030 y que actualmente fue revocado quedando pendiente a la fecha un saldo \$382.063.072.255,00?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; 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.

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

(...)

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente” (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, 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, describe las cuentas 1642-REPUESTOS y 1703-MATERIALES de la siguiente manera:

1642-REPUESTOS: Representa el valor de los repuestos de las propiedades, planta y equipo que se utilizan durante más de 12 meses y se capitalizan en el respectivo elemento, previa baja del componente sustituido.

1703-MATERIALES: “Representa el valor de los materiales que se emplearán en la construcción y mantenimiento de los bienes de uso público, que no están concesionados, así como los que se emplearán en la restauración de los bienes históricos y culturales”.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 602 de 2018, menciona:

“La entidad concedente reconocerá los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, siempre y cuando la entidad concedente 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.

(...)

4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN

La entidad concedente registrará la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión junto con el pasivo asociado a estos, ajustado por cualquier otra contraprestación de la entidad concedente al concesionario, o de este a la entidad concedente.

El pasivo asociado con dichos activos se registrará como pasivo financiero, pasivo diferido, o ambos, de acuerdo con la contraprestación a la que se comprometa la entidad concedente con el concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión. En caso de que la entidad concedente se comprometa a realizar únicamente pagos específicos o cuantificables al concesionario, esta registrará un pasivo financiero. Por el contrario, si la contraprestación se realiza únicamente a través de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará un pasivo diferido. Por último, en caso de que la contraprestación se realice a través de pagos específicos o cuantificables y de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará una parte del pasivo como financiero y la restante como diferido.

(...)

6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

(...)

6.2. Pasivo diferido

La entidad concedente registrará la amortización del pasivo diferido con un débito en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

11. TERMINACIÓN ANTICIPADA DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

Cuando el acuerdo de concesión finalice de manera anticipada, la entidad concedente: a) dará de baja en cuentas los pasivos asociados a los activos en concesión; b) reclasificará en la categoría que corresponda los activos en concesión; c) registrará el recaudo de los recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, si los hubiere; d) reconocerá o revelará, según corresponda, los activos, pasivos, ingresos, gastos, activos contingentes o pasivos contingentes que se originen por la terminación anticipada del acuerdo de concesión; y e) entregará los activos en concesión a la entidad titular, cuando sea el caso” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la AEROCIVIL debe reconocer los activos proporcionados por el concesionario, para este caso Grupo Aeroportuario del Caribe, que de forma individual o agrupada se consideren materiales.

Dicho procedimiento establece que, cuando el acuerdo de concesión finalice de manera anticipada, la entidad concedente reconocerá los activos que se originen por la terminación anticipada del acuerdo de concesión, en este caso, los que no fueron instalados como parte del activo final y, en consecuencia, no se encuentran en funcionamiento. Para el efecto, se aplicará el siguiente tratamiento contable:

- Se reconocerán como propiedades, planta y equipo si los activos serán empleados por la entidad en la prestación de servicios o para propósitos administrativos, para lo cual debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1642-REPUESTOS y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

- Se reconocerán como bienes de uso público si los activos serán destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y estarán al servicio de esta en forma permanente, para lo cual debitará la subcuenta 170301-Materiales para bienes de uso público de la cuenta 1703-MATERIALES y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

En cuanto al saldo pendiente por amortizar del pasivo diferido, la AEROCIVIL debe dar de baja en cuentas el pasivo asociado a los activos en concesión, para lo cual debitará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100029881 DEL 12-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes inmuebles Periodicidad en la actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad

Doctora
KAREN LISSET TORRES MORENO
Secretaria de Hacienda
Municipio de Arbeláez
Arbeláez, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010041102 del 07 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:

"(...) solicito su colaboración con el fin de que sea emitido un concepto por parte de la Doctrina Contable de la Contaduría General de la Nación con relación al caso que expreso a continuación:

EL MUNICIPIO DE ARBELAEZ – CUNDINAMARCA, (...) actualmente tiene reconocidos sus bienes inmuebles a costo o precio de adquisición.

El Municipio en su Manual de Políticas Contables en su Capítulo II numeral 5 establece que después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

De acuerdo con lo expuesto o a la luz del marco normativo ¿es factible que el Municipio actualice el valor de sus bienes inmuebles basados en avalúos técnicos, teniendo en cuenta que los entes de control requieren a los municipios la actualización de los valores con base en un avalúo técnico o a los valores catastrales?

(...)".

Adicionalmente, mediante llamada telefónica del 06 de octubre de 2023 la doctora Karen Lisset Torres Moreno indica que los activos a que se refiere en la consulta, corresponden a los clasificados como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro de valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En consecuencia, teniendo en cuenta que el Marco Normativo no contempla la actualización del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo, los avalúos que se efectúen para efectos contables, serán únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos, siempre que existan indicios de deterioro.

Ahora bien, dado que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es preciso mencionar que como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados en el señalado Marco Normativo. Adicionalmente, frente a la determinación del deterioro del valor de los activos, el mismo se evalúa conforme a la clasificación del activo, es decir, si es un activo generador de efectivo o no generador de efectivo.

Una vez aclarado que los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son únicamente con ocasión a la determinación del deterioro del valor de los activos sobre los cuales existan indicios de deterioro, para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20231100039521 DEL 16-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes que no se han recibido a satisfacción pero se encuentran en uso por parte de la entidad.

Doctor
LEONARD FABIÁN CUERVO LAMPREA
Secretario de Hacienda
Alcaldía Municipal de Cajicá
Cajicá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010044862 del 2 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 virtud al seguimiento que se ha venido realizando a través del comité de sostenibilidad contable, al valor registrado en la cuenta de construcciones en curso por concepto de la ampliación de las aulas de las instituciones educativas del Municipio de Cajicá, se ha presentado la dificultad en la reclasificación de este saldo debido a la situación que se expondrá a continuación:

El Ministerio de Educación Nacional suscribió con el ETC Cundinamarca, el Convenio Interadministrativo Marco No. 984 de 2015, para el desarrollo de las gestiones necesarias que posibiliten el cumplimiento de los proyectos de infraestructura educativa viabilizados y priorizados, que contribuyan a la implementación del programa de Jornada Única y que serán ejecutados a través de un patrimonio autónomo autorizado por la Ley 1753 del 9 de junio de 2015.

Posteriormente, se suscribió el Convenio Interadministrativo Específico No. 935 de 2016 entre el Ministerio de Educación Nacional y la ET Cajicá, en el cual se priorizaron los siguientes proyectos de municipio de Cajicá:

- I.E.D. POMPILIO MARTINEZ
- I.E.D. ANTONIO NARIÑO

- I.E.D. SAN GABRIEL
- I.E.D. PABLO HERRERA

En el municipio de Cajicá, se contó con 4 proyectos de infraestructura educativa, para la intervención total de 52 aulas de clase, con una inversión total de \$ 21.426 millones, de los cuales \$10.970 millones fueron aportados por la Nación, y \$10.456 millones por la ET, beneficiando a 5.336 estudiantes.

Según informe enviado por el Ministerio de Educación y el fondo de financieros de la infraestructura educativa -FFIE- el estado general de la obra es terminada y entregada, como consta en las actas por espacios firmadas por los profesionales del Municipio, tal como se evidencia a continuación:

(...)

Pero por parte del Municipio, la secretaria de infraestructura y obras públicas, manifiesta que no está conforme y a satisfacción con los entregables pendientes, como el recibo de los equipos, redes eléctricas, mecánicas y redes hidráulicas como la red de aguas pluviales y la red RCI, toda vez que se han hecho varios requerimientos por problemas técnicos al contratista de obra y a la interventoría a través de las actas de reunión No. 03 del 17/01/2020, No. 05 del 20/01/2020, No. 17 del 21/01/2020, No. 18 del 21/01/2020, No. 21 del 24/01/2020, No. 48 del 24/02/2020 y No 49 del 25/02/2020, de los cuales hasta el momento no se ha obtenido respuesta conforme y esta situación se lleva presentado desde el año 2019, por ende, hasta se solicitó iniciar un proceso por posible incumplimiento al contratista de obra y a la interventoría, a través del Ministerio de Educación Nacional (MEN) y del fondo de financiamiento de la infraestructura educativa (FFIE) como garantes del debido cumplimiento a las obligaciones contractuales y de la correcta ejecución de las obras de infraestructura educativa, además del recibo por parte del municipio de Cajicá a satisfacción.

En resumen, Por lo anterior, me permito solicitar una orientación frente a las siguientes dudas:

1. Atendiendo a las características de la información financiera como es la representación fiel de los hechos económicos, en la descripción de la cuenta 1615 señala que representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad, dado lo anterior, si la edificación está en uso pero la construcción presenta fallas ¿ es procedente realizar la reclasificación a la cuenta 1640 Edificaciones?

2. A pesar de que el Municipio no ha firmado el recibo a satisfacción de las obras, pero el Ministerio de Educación y el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa FFIE manifiesta que el estado general de la obra es terminada y entregada. ¿S puede determinar como soporte el informe entregado por el Ministerio para realizar la reclasificación de cuenta contable?

3. En cuanto a los recursos aportados por la Nación, ¿Se debe registrar como una transferencia en la cuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, a pesar de ser convenio del 2016?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en las resoluciones 342 de 2022 y 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

28. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera del texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según lo dispuesto en Resolución 069 de 2021, indica:

“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 (...).

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.

(...)

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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 340 de 2022, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, así: “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad”. Así mismo, se acredita con “1- El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

Igualmente, el mencionado catálogo también describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES, así: “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1.

Para atender a su primera inquietud, es preciso indicar que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, que se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

En este sentido, el Catálogo General de Cuentas para del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO deben reconocerse los valores de edificaciones recibidas que se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta tanto estos se encuentran en condiciones de operar de la forma prevista por la administración, y que, cuando se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración, se reclasificarán a la naturaleza del bien.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el Municipio recibió espacios educativos que ya se están utilizando para los fines previstos, deben reclasificarse a la subcuenta respectiva a la cuenta 1640-EDIFICACIONES. Lo anterior, con independencia no se haya firmado las actas de liquidación del convenio debido a que los espacios presentan fallas en su estructura, arquitectura, diseño hidrosanitario, diseño eléctrico y diseño mecánico.

Aunado a lo anterior, es necesario señalar que la depreciación de una propiedad, planta y equipo inicia cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Ahora bien, sin perjuicio del tratamiento administrativo que se dé a las fallas anteriormente mencionadas, el Municipio deberá aplicar lo establecido en las normas para el Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

Pregunta 2.

Atendiendo a 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 la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad 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. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, proviene de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad

como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas, cuadros comparativos, entre otros, es la Entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes que acrediten la evaluación y gestión realizada por la entidad para el cobro respectivo, y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

Pregunta 3.

Previo a dar respuesta a su inquietud, es preciso señalar que son ingresos por transferencias los 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.

Estos ingresos pueden o no estar sometidos a estipulaciones, las cuales pueden originarse en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante y que son especificaciones que le imponen a la entidad receptora del activo una obligación de rendimiento, es decir, cuando la entidad deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular. Estas estipulaciones podrán ser restricciones o condiciones.

Serán 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, la entidad receptora reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del activo.

Por otra parte, 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, esto es, el detalle de la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar, o la naturaleza de los activos a adquirir; y el plazo durante el cual deba cumplirse. En consecuencia, la entidad receptora reconocerá el activo sujeto a la condición y 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.

En este sentido, con respecto a su tercera inquietud, corresponderá al Municipio evaluar, a la luz de la Norma, el adecuado reconocimiento de los recursos aportados por la Nación, así como el momento en el cual debieron efectuarse los respectivos registros contables, toda vez que corresponden a un convenio de 2016.

Así las cosas, atendiendo a lo anteriormente señalado y al numeral 4.3. de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se debe identificar el momento en el cual los recursos constituyeron un ingreso para el Municipio, en tanto que si los mismos corresponden a un periodo anterior, los mismos no afectarán el resultado del periodo sino el patrimonio, en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si por el contrario hasta el periodo actual se cumplen las condiciones para ser reconocidos como ingresos se afectará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso de que el reconocimiento deba atender a la corrección de un error, la entidad debe evaluar la materialidad del error y, en caso de ser material, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la entidad debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el mismo.

CONCEPTO No. 20231100040501 DEL 23-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de vehículo destinado con provisionalidad por parte de la Sociedad de Activos Especiales, que aún se encuentran en proceso de extinción de dominio.

Doctora
MARÍA DEL ROSARIO HERNÁNDEZ SIERRA
Directora Financiera
Superintendencia de Industria y Comercio
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046072 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:

“La Superintendencia de Industria y Comercio recibió un vehículo de la Sociedad de Activos Especiales S.A.E, con Resolución No. 010 del 09 de octubre de 2014, bajo la modalidad de Destinación Provisional. Una vez recibido el vehículo se dio su respectivo registro en cuentas de orden.

En desarrollo del proceso de convergencia (Resolución 533 de 2015) La entidad analizó la información y conservó el registro contable de este vehículo en cuentas de orden. Situación que corroboró conforme lo expuesto por la Contaduría General de la Nación en concepto número 20192000072501 DEL 05-12-2019. Lo anterior teniendo en cuenta que sobre el mismo no se ha proferido la extinción de dominio y según el certificado de tradición continua a nombre del propietario persona natural contra quien se emitió la medida cautelar solicitada por la Fiscalía y por la cual se entregó este bien en forma provisional a la Sociedad de Activos Especiales.

No obstante, lo anterior, esta entidad eleva la presente consulta, ante la observación reiterada de la Oficina de Control Interno, que no comparte el criterio profesional por el cual la Superintendencia de Industria y Comercio ha decidido mantener el registro contable de este vehículo en cuentas de orden”.

CONSIDERACIONES

Los artículos 92 y 96 de la Ley 1708 de 2014, señalan:

“ARTÍCULO 92. MECANISMOS PARA FACILITAR LA ADMINISTRACIÓN DE BIENES. Los bienes con extinción de dominio y afectados con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio podrán ser administrados utilizando, de forma individual o concurrente, alguno de los siguientes mecanismos:

1. Enajenación.
2. Contratación.
3. Destinación provisional.
4. Depósito provisional.
5. Destrucción o chatarrización.
6. Donación entre entidades públicas.

(...)

ARTÍCULO 96. DESTINACIÓN PROVISIONAL. Los bienes afectados con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio podrán ser destinados provisionalmente de manera preferente a las entidades públicas, o a personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, con arreglo a la reglamentación que se expida al efecto.

Para su entrega, el bien dado en destinación provisional deberá estar amparado por una garantía real, bancaria o por una póliza de seguro contra todo riesgo expedida por una compañía de seguros legalmente establecida en Colombia.

En todo caso el destinatario provisional responderá directamente por la pérdida, daño, destrucción o deterioro de los bienes recibidos por ellos. Así mismo, responderá por todos los perjuicios ocasionados a terceros, como consecuencia de la indebida administración de los bienes, debiendo asumir los gastos, impuestos, sanciones y demás costos que se generen durante el término de la destinación provisional, debiendo constituir las pólizas que se le Declarada la extinción de dominio respecto de activos entregados en destinación provisional, dichos bienes podrán ser destinados definitivamente a título gratuito a la entidad pública que lo ha tenido como destinatario provisional, conforme lo dispuesto en la metodología de administración” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros.

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios

económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54.El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, al evaluar los criterios de control, la Superintendencia de Industria y Comercio, aunque asume riesgos inherentes al uso del vehículo para producir o suministrar bienes o servicios; no tiene el control total del bien, por cuanto no puede ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, no puede recibir ningún flujo de efectivo asociado a la disposición del bien, como tampoco puede beneficiarse de su revalorización.

Por lo anterior, los bienes incautados que se encuentran en proceso de extinción de dominio no cumplen los criterios de reconocimiento de activo, esto es, no son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, por lo que, no se incorporarán a la información financiera de la entidad.

Estos bienes los registrará la Superintendencia de Industria y Comercio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y acreditará la subcuenta 991505- Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (DB), hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina la situación jurídica y su destinación.

Por su parte, la Sociedad de Activos Especiales, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y acreditará la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA, hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina su situación jurídica y destinación.

CONCEPTO No. 20231100040821 DEL 24-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes completamente depreciados

Doctora
KATHERYN TATIANA PATIÑO OSPINA
Jefe de la Oficina Asesora de Control Interno
Personería Municipal de Armenia
Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010046472 del 11 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 Personería Municipal de Armenia tiene actualmente dentro de su contabilidad bienes muebles que se encuentran en valor \$0 porque están totalmente depreciados, sin embargo, son bienes muebles que aún se encuentran en uso por parte de los funcionarios.

(...)

¿Qué procedimiento contable debe realizarse con los bienes que se encuentran totalmente depreciados, con valor en libros \$0, pero que se encuentran en uso, por lo tanto, no están dados de baja?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(..)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

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.

10.4. Baja en cuentas

32. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma

que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que, con posterioridad al reconocimiento, los activos clasificados como propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La Norma de propiedades, planta y equipo indica que la entidad debe realizar como mínimo al término de cada periodo contable una revisión del valor residual, la vida útil, y el método de depreciación. Lo anterior, con el fin de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros de los elementos y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se perciben beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad.

En consecuencia, cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté totalmente depreciado, pero aún se encuentre en uso por parte de la entidad, significa que todavía conserva el potencial de generar beneficios económicos por su uso a la entidad. Lo cual, puede corresponder a dos situaciones:

a) A un error como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros; o 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. Lo que le implicará a la entidad realizar los ajustes necesarios al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del bien.

En consecuencia, la Personería deberá realizar la corrección del error para aquellos bienes que sean materiales y cumplan con la definición de activo, recalculando la depreciación para cada bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil remanente, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a

la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

ii) La segunda situación, puede corresponder a decisiones administrativas, económicas o de gestión de activos, que no caben dentro de la estimación errada de la vida útil del bien, por lo que, si la entidad ha aplicado de manera correcta los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, no ajustará el valor en libros de los activos y deberá revelar el importe en libros bruto de dichos bienes.

No obstante, la Personería deberá adelantar todas las acciones necesarias con el fin de establecer un adecuado control administrativo sobre estos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100043031 DEL 06-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes totalmente depreciados

Doctora
SONIA ESPERANZA GUALTEROS MATALLANA
Profesional
Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100048672 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:

“Quisiera consultar actualmente dentro de los activos fijos de la entidad se encuentran unos vehículos los cuales su valor contable es cero, pero de parte del grupo de recursos financieros se recibieron unos avalúos donde nos indican el valor actual de estos vehículos teniendo en cuenta que estos siguen en uso cual sería la forma para realizar este registro contable, afectarían el patrimonio seria activo contra patrimonio”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.

(...)

10.2. 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 (...).

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en

la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemples 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.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros

para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, la medición inicial es al costo y su medición posterior no contempla la actualización de valor de estos bienes, por lo que, se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por ello, los avalúos que se realicen para efectos contables serán únicamente como mecanismo de comprobación del deterioro del valor de tales activos.

Por lo anterior, si un activo está totalmente depreciado y aún se encuentra en uso, significa que se ha omitido la aplicación de las normas de Propiedades, planta y equipo y de 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, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores; a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando potencial de servicios.

Respecto a la vida útil la Norma de propiedades, planta y equipo señala que la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de

producción o similares que se espera obtener de este; por lo cual, esta se estima atendiendo a la experiencia que tenga la entidad con activos similares.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad 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 recalcularse 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 entidad 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 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 3109-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.

Ahora bien, si la entidad 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; la entidad deberá revelar el hecho económico generado por los activos que, a pesar de haber alcanzado una depreciación completa, aún permanecen en uso.

CONCEPTO No. 20231100043991 DEL 15-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Medición posterior de propiedades, planta y equipo recibidas en comodato

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Contador
Colpensiones Sistema de Ahorro de Beneficios Periódicos
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010051092 del 2 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:

“De acuerdo con los Estados Financieros de la Administradora, en el grupo 16 Propiedades Planta y Equipo, cuentas 1605 Terrenos registra un valor de \$514.765.680 y 1640 Edificaciones un valor de \$915.972.213 con el siguiente detalle y antecedentes:

- Colpensiones siguiendo el principio de esencia sobre la forma (...) se reconocerán dentro del rubro de propiedades planta y equipo los bienes derivados de los contratos de comodato, que cumplan los lineamientos descritos en la doctrina contable pública esto es, que permita determinar el control de los bienes.

- Sobre los inmuebles correspondientes a la cuenta de terrenos y edificaciones, se encuentra registrado los bienes del Contrato de Comodato No. 407 de 2018, suscrito entre el Ministerio de Trabajo y la Administradora Colombiana de Pensiones, que tiene por objeto: “El Comodante (Ministerio del Trabajo) entrega al Comodatario (Administradora Colombiana de Pensiones COLPENSIONES), y este recibe a título de Comodato o Préstamo de Uso, las Alas sur de los pisos 1 y 2 con áreas de 262,76 m² y 185,04 m² respectivamente, del bien inmueble denominado Palacio Nacional, ubicado en la Calle 19 No.9-75 de la ciudad de Pereira para desarrollar las diferentes actividades administrativas que requiera realizar el comodatario”.

- COLPENSIONES como entidad de gobierno en calidad de comodataria tendrá el control de los bienes al considerar su uso para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros teniendo en cuenta la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos.

(...)

- Teniendo en cuenta que, mediante la figura de comodato, se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al bien a COLPENSIONES, se registró en los estados Financieros de la Entidad el terreno y el local, según avalúo y demás información entregada por el Ministerio de Trabajo, en cumplimiento con la Resolución 533 de la Contaduría General de la Nación y el Manual de Políticas contables de COLPENSIONES así:

Medición inicial:

Código	Detalle	Valor
1605	TERRENOS	\$514.765.680
160501	Urbanos	\$514.765.680
1640	EDIFICACIONES	\$915.972.213
164002	Oficinas	\$915.972.213

Depreciación:

De acuerdo con la información proporcionada por el Ministerio de Trabajo el edificio presenta una vida útil de 93 años presentando un valor por depreciación mensual de \$820.764.

- Mediante comunicación del 31 de agosto y 6 de septiembre de 2023, el Ministerio de Trabajo solicita a Colpensiones realizar la actualización del valor del contrato de Comodato No. 407 de 2018, conforme a prorateo calculado con el último Avalúo Comercial Urbano en diciembre de 2020.

- El mencionado avalúo de diciembre de 2020, refleja un menor valor por cálculo del deterioro de las oficinas y del terreno así:

Código	Detalle	Valor
1605	TERRENOS	\$199.375.416
160501	Urbanos	\$199.375.416
1640	EDIFICACIONES	\$809.175.239
164002	Oficinas	\$809.175.239

De acuerdo con las cifras reflejadas en documento enviado por el Ministerio con respecto al Avalúo Comercial Urbano de diciembre de 2020 se observa un menor valor del terreno y las oficinas lo que representa deterioro en el valor, sin embargo, no se hace mención de las variables o consideraciones que demuestren evidencias de este menor valor frente a lo registrado como medición inicial.

Adicionalmente solicitan que se modifique la vida útil para el cálculo de la depreciación de 93 a 50 años.

Por lo anterior de manera atenta solicitamos su concepto con el fin de determinar si es posible realizar el registro de la medición posterior del mencionado activo con el avalúo recibido de fecha diciembre de 2020 como soporte del mismo, así como ajustar el tiempo de vida útil del bien”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

21. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

23. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. (...).

24. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

(...)

30. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

31. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...).

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

3. Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales

están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. El deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer el deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

(...)

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

(...)

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, y en el entendido de que la entidad adelantó las evaluaciones necesarias para concluir que Colpensiones tiene el control de los activos recibidos en comodato, se da respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

1. ¿Es posible realizar el registro de la medición posterior de una propiedad, planta y equipo con el avalúo?

La Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno señala que con posterioridad al reconocimiento de los activos clasificados como propiedades, planta y equipo, estos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y que para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo considerada no generadora de efectivo, como se entiende es el caso del bien recibido en comodato, la entidad aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

En este sentido, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, señala que, como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos para aquellos activos considerados materiales y si existe algún indicio, la entidad estimará el servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

De esta manera, para el caso de la consulta, la entidad comodante tendría que haber determinado cuales fueron los indicios de deterioro que conllevaron a realizar la comprobación del mismo mediante la estimación del servicio recuperable. En este sentido, la entidad comodataria deberá evaluar directamente con la entidad comodante estos indicios de deterioro del activo entregado en comodato, siendo el avalúo comercial del bien inmueble un insumo para estimar el servicio recuperable.

2. ¿Es posible ajustar el tiempo de vida útil de un activo depreciable?

La Norma de propiedades planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno establece que la vida útil de un activo depreciable es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo, y que será revisada mínimo al termino de cada periodo contable. Si existe un cambio significativo, se podrá ajustar para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio y se contabilizará como un cambio en una estimación contable.

En este sentido, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, define que una estimación contable implica la utilización de juicios basados en información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas, lo cual aplica para estimación de la vida útil de los activos depreciables; además, señala la misma Norma que los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva.

De esta manera, la entidad podrá realizar ajustes en la vida útil de un activo depreciable, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes factores que establece la Norma mencionada para su determinación: la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, 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 los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

Ahora bien, en la consulta se señala que el reconocimiento del bien como propiedades, planta y equipo se deriva de un contrato de comodato, razón por la cual, la entidad comodataria deberá estimar su depreciación tomando como vida útil del bien el tiempo de duración del contrato de comodato, sin que este exceda la vida útil total del mismo, ya que este es el periodo durante el cual la entidad comodataria espera utilizar el activo.

CONCEPTO No. 20231100044411 DEL 21-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Efectos contables de la valorización de los bienes inmuebles clasificados como propiedades, planta y equipo, después del reconocimiento inicial

Doctor
GODOFREDO SAMPEDRO BORRERO
Coordinador Grupo de Contabilidad
Subdirección Administrativa y Financiera
Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010054562 del 27 de noviembre de 2023, trasladada por Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al 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 solicitar su orientación puntual acerca del procedimiento para calcular y reconocer contablemente, el valor posterior de un bien inmueble, relacionado con la variación del valor inicial registrado en libros, asociado a varios factores, como la ubicación, la infraestructura, el desarrollo urbanístico, la oferta y demanda del mercado, el estado de conservación del inmueble o la valorización catastral del inmueble.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la norma, determina el reconocimiento de su costo, la depreciación y el deterioro del bien inmueble, más nos es explícita respecto a su valorización fiscal y/o comercial en el transcurrir del tiempo”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

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.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el numeral 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo, los elementos clasificados en esta categoría se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla la actualización del valor de los bienes inmuebles de propiedades, planta y equipo en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no se requiere realizar avalúos con el fin de reconocer el valor comercial o la valorización del bien.

En consecuencia, los avalúos o valorizaciones que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo se utilizarán únicamente para la comprobación y reconocimiento del deterioro del valor, con el fin de estimar el valor recuperable, si se trata de un activo generador de efectivo, o el valor del servicio recuperable, si se trata de un activo no generador de efectivo, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro.

Ahora bien, para determinar si hay indicios de deterioro del valor para los activos generadores de efectivo y no generadores de efectivo, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor como mínimo al final del periodo contable, por lo que, al evidenciarse indicios de deterioro para aquellas propiedades que la entidad considera materiales, se deberá comprobar y, si es del caso, reconocer el deterioro atendiendo a los criterios señalados en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100002171 del 07-02-2023
20231100003191 del 22-02-2023
20231100006141 del 02-03-2023
20231100008471 del 27-03-2023
20231100009001 del 03-04-2023
20231100010161 del 27-04-2023
20231100010391 del 02-05-2023
20231100014721 del 30-05-2023
20231120015971 del 28-06-2023
20231100020091 del 18-07-2023
20231100020791 del 26-07-2023
20231100022871 del 09-08-2023
20231120024951 del 24-08-2023
20231100024981 del 24-08-2023
20231100025721 del 01-09-2023
20231100026351 del 06-09-2023
20231100026661 del 12-09-2023
20231100027131 del 18-09-2023
20231100028201 del 28-09-2023
20231100029551 del 10-10-2023
20231100035231 del 25-10-2023
20231100036441 del 27-10-2023
20231100037111 del 02-11-2023
20231100037371 del 03-11-2023
20231100039051 del 14-11-2023
20231100039061 del 14-11-2023
20231100039991 del 17-11-2023
20231100040131 del 20-11-2023
20231100040611 del 23-11-2023
20231100042721 del 04-12-2023
20231100042741 del 04-12-2023
20231100042911 del 05-12-2023
20231100042921 del 05-12-2023
20231100043041 del 06-12-2023
20231120043401 del 21-12-2023
20231100044501 del 21-12-2023

1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO**CONCEPTO No. 20231100022581 DEL 08-08-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público
	SUBTEMA	Reconocimiento de las vías de acceso internas y los cerramientos perimetrales.

Doctora
MORALBA LOPEZ CORDERO
Coordinadora Grupo Contabilidad
U.A.E. de la Aeronáutica Civil
Bogotá

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° 20230010033842 del 21 de julio de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. ¿El reconocimiento de las vías de acceso internas y los cerramientos perimetrales como un mayor valor de los terrenos en la subcuenta 171014-BIENES DE USO PUBLICO EN SERVICIO – Terrenos, es inadecuado?

2. Si el reconocimiento de las vías de acceso internas y los cerramientos perimetrales es inadecuado, ¿cuál sería el tratamiento contable, para corregir el error y para el correcto reconocimiento y registro prospectivamente?

En cuanto a lo establecido en nuestra Política Contable de Bienes de Uso Público, como bienes adheridos por destinación, la Contraloría General de la República en el hallazgo considera que (...) 'Analizada la política contable establecida por AEROCIVIL respecto a la normatividad expedida por la CGN se evidencia que para el caso concreto de Bienes de uso Público la entidad se está apartando de lo establecido en el marco normativo, por lo tanto, se mantiene lo observado.'

Con relación al párrafo anterior y teniendo en cuenta lo establecido en nuestra Política Contable de Bienes de Uso Público "Bienes adheridos por destinación: Cuando la entidad identifique bienes tales como andenes, zonas verdes, jardines, garitas, casetas de guardia, cerramientos, vías de acceso internas, parqueaderos, cometidas eléctricas y demás obras que por su naturaleza no se puedan reconocer en forma individual como

un bien se le dará tratamiento de bienes adheridos por destinación es decir como un mayor valor del bien de uso público o terreno sobre el cual se construyó sin convertirse en un componente de este”, la Contaduría General de la Nación, como ente rector en materia contable para las entidades de Gobierno, ¿considera que AEROCIVIL está incumpliendo el Marco Normativo Contable en este aspecto?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

(...)

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

El reconocimiento de las vías de acceso internas y los cerramientos perimetrales como mayor valor del terreno es inadecuado debido a que, como menciona la Norma de bienes

de uso público, los terrenos deben ser reconocidos por separado de las construcciones que se realicen sobre estos.

En este sentido, la entidad debe reconocer las vías de acceso internas y los cerramientos perimetrales como un bien de uso público independiente, como parte de las redes aeroportuarias o como un gasto en el resultado del periodo. Lo anterior, a partir de la agrupación que defina la entidad y la política de materialidad que tenga la entidad para el reconocimiento de bienes de uso público conforme a la característica fundamental de Relevancia.

Por lo anteriormente expuesto y lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, reconocer las vías de acceso internas y los cerramientos perimetrales como mayor valor del terreno corresponde a un error contable, el cual se deberá corregir en el periodo en el que este se detecte ajustando las partidas que fueron afectadas. Adicionalmente, la entidad deberá evaluar la materialidad del error para establecer si debe ser o no reexpresar la información comparativa.

CONCEPTO No. 20231100026201 DEL 05-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes recibidos en el marco de un acuerdo de concesión, que se encuentran en bodega.

Doctora
 DIANA CENEIDA TREJOS MENA
 Jefe de Oficina
 Contaduría General de Santiago de Cali
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010033722 del 21 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:

“Con el fin de obtener concepto sobre el tratamiento contable a aplicar relacionado con bienes recibidos que se encuentran sin instalar en el espacio público, y almacenados en una bodega disponibles para su uso, enunciamos a continuación apartes del contrato de concesión suscrito entre el Distrito de Santiago de Cali y la firma Equipamientos Urbanos Nacionales de Colombia – Eucol S.A.S.

- El contrato de concesión fue suscrito el 14 de diciembre de 2000, e inició el 27 de marzo de 2001, con plazo de ejecución por veinte años contados a partir del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución a que se refiere la cláusula segunda del contrato.

A través de la suscripción del OtroSi al contrato, el plazo de ejecución fue prorrogado hasta el 30 de abril de 2022.

- Eucol S.A.S., en calidad de concesionario se comprometió y se obligó para con el Distrito Secretaria de Espacio Público y Ordenamiento Urbanístico, a realizar de forma exclusiva, el diseño, fabricación, instalación, mantenimiento, reposición y explotación del mobiliario urbano para la ciudad de Santiago de Cali, actividad desarrollada por el concesionario, mediante la comercialización de publicada exterior visual, en el mobiliario urbano en las cantidades, calidades y en los sitios determinado en el pliego de condiciones de la licitación pública internacional No. SOU-001 de 2000.

- El 12 de septiembre de 2022 entre el Distrito de Santiago de Cali y Eucol S.A.S., se firmó el acta de reversión y entrega final de los bienes que forman parte del contrato de concesión 007 de 2000.
- El Distrito de Santiago de Cali, realizó en el módulo de activos del sistema financiero, la incorporación del inventario instalado en el espacio público, y entregado por Eucol S.A.S., en la cuenta 171001 Bienes de Uso Público en Servicio Red de Carretera, teniendo en cuenta para ello la definición contenida en el artículo 2.2.1.1. Definiciones. del Decreto 1077 de 2015.

‘Mobiliario Urbano. Conjunto de elementos, objetos y construcciones dispuestos o ubicados en la franja de amoblamiento, destinados a la utilización, disfrute, seguridad y comodidad de las personas y al ornato del espacio público’.

- El numeral 23 del acta de reversión, indica: ‘Que los elementos del mobiliario que se encuentran sin instalar por el Concesionario, de acuerdo con las inspecciones realizadas por la interventoría para cada una de las tipologías descritas (COBERTIZO DF 2000, MUPI COPA, MUPI PIEDRA, BANCAS TRIANON, VESTOS DE BASUNA BARCELONA INOX, SEÑALIZACIÓN SI 26, SEÑALIZACIÓN ESQUINERA TIPO PARED Y CASSETAS DE VENTA), se encuentran en bodega y/o en producción, de lo cual se dejara constancia de la entrega a satisfacción mediante acta de liquidación del contrato’.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalaban:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)

4. El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este y, en consecuencia, afectará el cálculo futuro de la depreciación. El mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar

la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

5. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes de uso público se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y conservación son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos.

11.2. Medición Inicial

(...)

10. Los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

(...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

13. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

(...)

19. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación.

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

(...)

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los bienes de uso público derivados de un acuerdo de concesión serán reconocidos por la entidad concedente atendiendo a su materialidad, siempre y cuando esta controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y controle cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Al respecto, es imperante que la entidad concedente defina, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que,

dada su materialidad, deban ser objeto de reconocimiento en el estado de situación financiera. Lo anterior, teniendo en cuenta que el mejoramiento y rehabilitación son erogaciones en que incurren para aumentar la vida útil del activo, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos, lo cual conlleva a que se reconozcan como mayor valor del activo.

Una vez se determine que los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente se reconocerán como bienes de uso público, su medición se realizará al costo, lo que corresponde a los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo.

Ahora bien, tratándose de bienes de uso público, que como menciona en su consulta, se recibieron, no se han instalado en el espacio público y se encuentran almacenados en una bodega disponibles para su uso, se reconocerán en las subcuentas respectivas a las cuentas 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. Una vez se hayan reconocido y medido inicialmente de conformidad con los párrafos anteriores, la medición posterior, corresponderá al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que la depreciación de los bienes de uso público inicia cuando los mismos estén disponible para su uso, esto es, cuando se encuentren en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Así las cosas, para los bienes de uso público que se consideren materiales se deberá evaluar, 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, por cuanto la pérdida por deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico.

Por otra parte, es necesario evaluar si los bienes que se encuentran en producción cumplen con los criterios para ser reconocidos como activos, toda vez que el hecho de que aún se encuentren en producción por parte del concesionario podría indicar que no son un activo para la concedente o, por el contrario, corresponden a costos que deben reconocerse como activos, pero cuyo tratamiento será el mismo que los bienes que se encuentran en bodega.

CONCEPTO No. 20231100026351 DEL 06-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de Uso Público Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Medición posterior de las propiedades, planta y equipo y de los bienes de uso público

Doctora
NORALBA ZAPATA GONZÁLEZ
Alcalde Encargada - Padilla
Padilla, Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034882 del 27 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 primer lugar, a solicitud de la Contraloría Departamental del Cauca, ha realizado una serie de auditorías a la Administración Municipal de Padilla Cauca, en las cuales se han presentado algunas observaciones y hallazgos que nos conllevan a indagar sobre si es o no pertinente realizar avalúos a los bienes de uso público y la propiedad, planta y equipo de la misma, teniendo en cuenta que esto demanda gastos muy altos para la Entidad y que finalmente los avalúos se aplicarían únicamente por recomendación de la Contraloría, ya que estos bienes no se realiza ninguna actuación jurídica que conlleve a la enajenación, entre otros.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 180 de 2023 establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

20. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

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.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que tanto los elementos de propiedades, planta y equipo como los bienes de uso público se miden, con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Dado que no se contempla la actualización del valor de estos bienes, no es necesario realizar avalúos.

No obstante, al existir indicios de deterioro y para comprobar si efectivamente un activo se encuentra deteriorado, la entidad estimará en el caso de los activos generadores de efectivo su valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y su valor en uso; y en el caso de los activos no generadores de efectivo, la entidad estimará su valor de servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En ese orden de ideas, los avalúos que se realicen en la aplicación de la normativa contable serán en función a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, que como mínimo se hará al final del periodo contable, y no con el fin de actualizar el valor a dichos bienes.

CONCEPTO No. 20231100037661 DEL 08-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público. Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del acuerdo de concesión celebrado entre Cormagdalena y la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla

Doctora

DIANA MARCELA RANGEL NUMA

Profesional universitario – Contabilidad

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena - Cormagdalena
Barrancabermeja, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010044272 del 27 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:

“Mediante la Resolución No 000251 de fecha 10 de agosto de 2015, CORMAGDALENA resuelve el recurso de reposición interpuesto por la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla S.A en contra la Resolución No 000120 de fecha 17 de Abril de 2015 por medio de la cual se certifica el cumplimiento de las inversiones a fecha de corte 31 de diciembre de 2014 de conformidad a los compromisos contractuales establecidos en la Clausula Decima del Otrosí No. 006 de 2008, modificadorio al Contrato de concesión Portuaria No. 008 de 1993.

En virtud de la Resolución No 000251 de fecha 10 de agosto de 2015, la ejecución del plan de inversiones del trienio 2012-2014 quedo certificada por un valor de CIENTO SESENTA Y SEIS MIL TRECIENTOS VEINTE MILLONES SESICIENTOS QUINCE MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y UN PESOS MCTE .(\$166.320.615.251) cifra que en los Estados Financieros Publicados a 31 de Agosto de 2023 se revelan en la subcuenta contable 171104 Red marítima cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES.

En la vigencia 2016, la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA como ente de Control Fiscal y en desarrollo de la auditoria regular, dictaminó la NO razonabilidad de los Estados Financieros de CORMAGDALENA para la vigencia fiscal de 2015 por el hecho de no tener sustentada cuantitativa y cualitativamente las inversiones que en infraestructura habían hecho los Concesionarios en los Bienes de Uso Público lo cual constituye una obligación contractual y contable.

Resulta importante mencionar que, aunque Cormagdalena registró inversiones avaladas por las distintas firmas de Interventoría mediante sus reportes de supervisión, para el ente control esta fuente o soporte carecía de las características cualitativas y cuantitativas de la información contable; En consideración a lo anterior, CORMAGDALENA emprende acciones correctivas de forma inmediata iniciando con una baja de los Estados Financieros de todas las inversiones contabilizadas y soportadas con informes de interventorías reclasificándolas a cuentas de control, y emprender un proceso de legalización de las misma mediante la implementación de formulario que cumpliera con las características necesarias para su debido registro.

Estos formatos además de mantener la trazabilidad de la inversión desde su valor de inicio y posteriores, se institucionalizó para garantizar que los hechos económicos de las concesiones se contabilicen en CORMAGDALENA, de acuerdo con los lineamientos señalados en las Resoluciones 237 de 2010, 582 y 602 de 2018 emanada de la Contaduría General de la Nación; (...)

Desde la vigencia 2021 los Estados Financieros de la entidad presenta una opinión favorable que nos obliga a mantener los estrictos procesos de registro y control situación que hoy nos motiva acudir a su valiosa orientación toda vez que no ha sido viable por una parte que, la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla efectúe el debido proceso de las inversiones conforme a lo aprobado en la resolución No. 251 del 10 de Agosto de 2015 y por otra; la interventoría en su momento manifestó inviable la verificación de todos los pagos realizados por obras, equipos físicos y sistemas a corte 2014.

Es necesario mencionar que, nuestra Subdirección de Gestión Comercial ha informado que el concesionario cuenta con la Certificación 001 -2019 'Sobre la ejecución del plan de inversiones del trienio 2015-2017 del Contrato De Concesión Portuaria No. 008 de 1993 de la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla S.A'; y el Auto de 19 de abril de 2022 'Por medio de la cual se corrigen errores formales de la certificación no. 000001 del 24 de diciembre de 2019 "sobre la ejecución del plan de inversiones del trienio 2015-2017 del contrato de concesión portuaria no. 008 de 1993 de la SOCIEDAD PORTUARIA REGIONAL DE BARRANQUILLA S.A.'

(...)

Desde el aspecto contable, informamos que en los Estados Financieros de CORMAGDALENA se encuentra contabilizada la inversión aprobada hasta el 31 de Diciembre de 2014 por valor de CIENTO SESENTA Y SEIS MIL TRECIENTOS VEINTE MILLONES SESICIENTOS QUINCE MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y UN PESOS MCTE

.\$166.320.615.251) y que de acuerdo con lo establecido en la Resolución No 602 del 13 de Diciembre del 2018 (...), CORMAGDALENA procedió a hacer el cálculo y registrar contablemente el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los bienes de uso público en servicio que estuviesen concesionados.

Sin embargo, considerando que a dicha fecha no se contaba con un avalúo técnico disponible de los bienes relacionados y que resultaba poco razonable calcular la depreciación de los mismos con base en la duración de los contratos de concesión se procedió a aplicar lo establecido en el Artículo 137 del Estatuto Tributario en lo que respecta a la Tasa de Depreciación Fiscal Anual a partir de la fecha en que se conoció la puesta en servicio.

Por lo anteriormente expuesto, agradecemos su orientación para definir:

1. El criterio o la metodología por implementar para poder reconocer fielmente las inversiones iniciales y posteriores efectuadas por la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla conforme a las certificaciones de cumplimiento emitidas.
2. La directriz a seguir, en el caso que el método de la depreciación aplicado por la Corporación deba ser ajustado teniendo en cuenta las razones anteriormente expuestas y que a todos los concesionarios se les ha aplicado el mismo método.
3. Finalmente, solicitar confirmación si el valor neto de las inversiones que a hoy registran las concesiones en sus respectivos Estados Financieros deban ser iguales a las reveladas por Cormagdalena teniendo en cuenta los antecedentes de cálculo anteriormente expuesto y de ser positiva la respuesta, qué mecanismo podría implementar Cormagdalena para unificar el método de depreciación y hacer posible que el valor neto sea igual teniendo en cuenta la diversidad de métodos que aplican cada una de las concesiones”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

11.3. Medición posterior

13. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

14. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

15. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

16. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

17. (...) El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo del potencial de servicio incorporado en el activo.

(...)

22. La vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio. 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 V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según lo dispuesto en Resolución 069 de 2021, indica:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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.

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. El criterio o la metodología por implementar para poder reconocer fielmente las inversiones iniciales y posteriores efectuadas por la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla conforme a las certificaciones de cumplimiento emitidas.

Teniendo en cuenta la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de su estados financieros; que si bien incluyen lo contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en algunos casos la entidad, a partir de lo definido en el Marco Normativo y a criterio profesional, selecciona y aplica una política contable para el reconocimiento de un hecho económico.

En consecuencia, es la entidad la encarga de seleccionar y documentar la política atendiendo a las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Aunado a lo anterior, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable señala que las operaciones realizadas por una entidad deben estar respaldadas en documentos que permitan que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; además, dichos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad.

En tal sentido, Cormagdalena al ser la entidad que conoce directamente del hecho económico, es la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos, garantizando que el mismo sea susceptible de verificación y comprobación y que cumpla con las características enunciadas. Asimismo, corresponde a Cormagdalena establecer el criterio o metodología que mejor permita documentar y verificar los hechos económicos relacionados con el contrato de concesión celebrado con la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla.

2. La directriz a seguir, en el caso que el método de la depreciación aplicado por la Corporación deba ser ajustado teniendo en cuenta las razones anteriormente expuestas y que a todos los concesionarios se les ha aplicado el mismo método.

De conformidad con la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, la estimación de la depreciación y la amortización de los bienes en concesión atenderá los lineamientos señalados en las normas de Bienes de uso público, Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, según corresponda.

Así las cosas, la Norma de bienes de uso público señala que después del reconocimiento, los bienes de uso público se miden al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, donde la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio.

La vida útil de un bien de uso público es una estimación del periodo durante el cual se espera utilizar el activo, que se calcula conforme a la experiencia que la entidad tenga con activos similares, para lo cual se tienen en cuenta, entre otros, factores como la utilización prevista del activo y el desgaste físico esperado.

Así mismo, la estimación de la vida útil, al igual que el método de depreciación, deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo del potencial de servicio.

En consecuencia, no corresponde a la CGN determinar si es correcta o no la aplicación de lo establecido en el Artículo 137 del Estatuto Tributario en lo que respecta a la Tasa de Depreciación Fiscal Anual para los bienes en concesión.

3. Finalmente, solicitar confirmación si el valor neto de las inversiones que a hoy registran las concesiones en sus respectivos Estados Financieros deban ser iguales a las reveladas por Cormagdalena teniendo en cuenta los antecedentes de cálculo anteriormente expuesto y de ser positiva la respuesta, qué mecanismo podría implementar Cormagdalena para unificar el método de depreciación y hacer posible que el valor neto sea igual teniendo en cuenta la diversidad de métodos que aplican cada una de las concesiones

La Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, define un acuerdo de concesión como el acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente es la que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, con independencia de que tenga o no la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Los activos en concesión son aquellos que se utilizan en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente.

Por tanto, es la entidad concedente la que reconoce en sus estados financieros los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes que se consideren materiales. Lo anterior, siempre y cuando la concedente

u otra entidad del mismo sector controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y controle cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Ahora bien, la medición de los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente se efectuará al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo.

Sin embargo, si no se cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

En este sentido, y teniendo en cuenta la respuesta a su primera inquietud, es Cormagdalena, como entidad concedente, la encargada no solo de reconocer los activos derivados del acuerdo de concesión, sino también de establecer los soportes idóneos que permitan reconocer y medir adecuadamente los mencionados activos, atendiendo a la información proporcionada por el concesionario, para lo cual se debe garantizar un adecuado flujo de información.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000181 del 05-01-2023
20231100000371 del 10-01-2023
20231100001321 del 26-01-2023
20231100006121 del 02-03-2023
20231100006321 del 03-03-2023
20231100008351 del 17-03-2023
20231100009001 del 03-04-2023
20231100013741 del 23-05-2023
20231100020791 del 26-07-2023
20231100028611 del 04-10-2023
20231100042741 del 04-12-2023
20231120043541 del 15-12-2023

1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100006321 del 03-03-2023

20231100008351 del 17-03-2023

20231100024601 del 22-08-2023

1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100044271 del 19-12-2023

1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000371 del 10-01-2023

20231100006121 del 02-03-2023

20231100009001 del 03-04-2023

20231100023661 del 15-08-2023

20231100028201 del 28-09-2023

20231100040131 del 20-11-2023

20231100042741 del 04-12-2023

1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES**CONCEPTO No. 20231100009791 DEL 20-04-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles
	SUBTEMA	Baja en cuentas de un activo intangible

Doctora
SANDRA MILENA ZAMBRANO POLANÍA
Profesional universitario
Contraloría Departamental del Huila
Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014962 del 17 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:

“(…) cuando se da de baja un activo intangible y el registro contable bajo el concepto normativo para entidades del Gobierno que se realiza al momento de la baja de un activo intangible”.

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, señalan:

“15. **ACTIVOS INTANGIBLES**

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma Activos intangibles, cuando se pierda el control sobre el elemento, entendiéndose como tal la capacidad de la entidad para usar un recurso, o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, la entidad lo desincorporará debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), si lo hubiere, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES. Cualquier diferencia que se presente corresponderá a una pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible y se registrará en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS según sea el caso.

CONCEPTO No. 20231100012391 DEL 15-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Determinación de la vida útil de una licencia de uso entregada a perpetuidad. Reconocimiento de los valores por concepto de actualización y soporte del software financiero.

Doctora
MARÍA YANETH SALCEDO SOLANO
Secretaria de Hacienda
Montenegro
Montenegro, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010017042 del 30 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) qué tratamiento darle a la amortización de intangibles, más propiamente para la determinación de la vida útil del software financiero, el cual incluye diferentes módulos (Presupuesto, Tesorería, Contabilidad, Predial, Inducom, Cobro coactivo, Nómina, Almacén), donde se adquiere la licencia de uso con una empresa que desarrolló los módulos y comercializa su uso a diferentes entidades del sector público, pero se desconoce el tiempo exacto para amortizar el valor cancelado por la utilización de cada módulo. Además anualmente se debe cancelar determinado valor como actualización y soporte del programa.

La petición se soporta en virtud del proceso auditor que se está ejecutando en este momento en el Municipio por parte de la Contraloría Departamental del Quindío, ya que al sustentarles que no se estaba amortizando el programa financiero por tener una vida útil indefinida (No es posible determinar el periodo de uso), concepto adquirido en la pasada capacitación dictada por la Contaduría General de la Nación en la Ciudad de Armenia, se aclaró en mesa de trabajo este procedimiento por parte de las entidades, el cual el grupo auditor manifestó desconocer dicho argumento o procedimiento, motivo por el cual se requiere de forma perentoria su aclaración respecto a:

1. ¿Cómo se determina un periodo para amortizar los diferentes módulos que componen el programa financiero?
2. En caso de no poder determinar un periodo de uso, ¿Cómo y cuándo se realizaría la amortización del programa financiero?
3. ¿Los valores cancelados anualmente para soporte y actualización se registran al gasto en su totalidad?
4. En caso de que las actualizaciones no afecten directamente el gasto ¿Cuál sería el tratamiento contable en este caso en particular y como se aplicaría la respectiva amortización?”.

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, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

15.3. 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.

(...)

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 entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio 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 o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. 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 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios 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.

17. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a las preguntas objeto de su consulta y con las consideraciones expuestas, se concluye:

Preguntas 1 y 2:

De acuerdo con la Norma de Activos intangibles, se establece que estos deben medirse posteriormente a su reconocimiento al costo menos la amortización acumulada menos el deterioro de valor acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil, por lo que, es necesario que la entidad defina, entre otras variables, una vida útil para cada tipo de activo intangible.

Siguiendo la misma Norma, la vida útil se define como el periodo durante el cual la entidad espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrán los beneficios económicos o el potencial de servicio 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.

Por otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, para lo cual la entidad debe apoyarse de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. El uso de estimaciones dentro del proceso contable no menoscaba la confiabilidad de la información financiera.

Por lo tanto, únicamente cuando no sea 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, pero sí será objeto de comprobación del deterioro anualmente, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

Para los activos intangibles referidos en su consulta, la entidad deberá realizar una estimación de la vida útil de dichos elementos, aun cuando correspondan a licencias vitalicias o dadas a perpetuidad, esto con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados a estos activos. En efecto, si se requiere adquirir actualizaciones de forma anual, esto evidencia su obsolescencia.

Por consiguiente, el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o desuso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida.

En consecuencia, la Alcaldía de Montenegro deberá estimar la vida útil teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la experiencia de la entidad sobre el periodo durante el cual ha utilizado activos similares, o el tiempo que espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Es pertinente indicar que esta estimación no requiere que sea un número exacto de periodos, sino que puede ocurrir que sea necesario definir un rango de periodos para poder atender a las particularidades de cada software o licencia.

No obstante, es preciso señalar que se deberá revisar periódicamente la estimación de la vida útil de los activos intangibles, junto con su valor residual y el método de amortización, con el fin de determinar si han ocurrido cambios significativos sobre estas variables que conduzcan a ajustes en el patrón de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio.

Finalmente, la amortización de la licencia de uso se reconocerá como gasto en el resultado del periodo en la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111-GENERALES.

Preguntas 3 y 4:

Respecto a los valores asociados al soporte técnico y actualización de los módulos adquiridos por parte de la entidad, el tratamiento contable se realizará atendiendo las siguientes opciones:

- Los valores cancelados con el fin de obtener soporte técnico, deberán ser reconocidos como gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 511180-Servicios de la cuenta 5111-GENERALES, ya que no representan un derecho de uso sobre el software, sino que son desembolsos requeridos para conocer del buen funcionamiento del activo.

- El valor desembolsado para actualización de los módulos, se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES como el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de actualización únicamente si el valor desembolsado es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera obtenga la entidad mediante este proceso. Por su parte, la amortización se registrará como gasto en el resultado del periodo en la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111-GENERALES.

En caso contrario, y de acuerdo con su consulta, donde se cancela la actualización en forma anual, dado que este costo corresponde a un periodo igual o inferior de 12 meses, los valores de dicha actualización serán reconocidos como gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 511159-Licencias de la cuenta 5111-GENERALES.

CONCEPTO No. 2023110015371 DEL 05-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles
	SUBTEMA	Medición inicial de activos intangibles generados internamente

Doctora
NINA MARÍA GÓMEZ ZAPATA
Profesional especializado
Comisión Nacional del Servicio Civil
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20231400020812 del 28 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:

“Trabajo en la CNSC, actualmente tenemos el sistema SIMO aplicativo propio de la entidad y que se encuentra en uso para la ciudadanía, no obstante, el mismo todavía se encuentra en construcción, la consulta se refiere, el registro contable de los recursos que ya fueron ejecutados para el desarrollo, debe llevarse al activo o a cuentas de orden”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

(...)

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

(...)

15.2 Medición inicial

(...)

15.2.2 Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma

prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán en periodos posteriores como parte del costo de un activo intangible, incluso si inicialmente el desembolso se llevó al gasto producto de un error contable” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto en las consideraciones, los activos intangibles generados internamente son susceptibles de reconocerse siempre que estos sean producto de una fase de desarrollo y la entidad demuestre los aspectos descritos en el párrafo 8 de la Norma de Activos intangibles del Marco Normativo para entidades de Gobierno.

En este sentido, las erogaciones relacionadas con la fase de desarrollo del SIMO se debieron reconocer debitando la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la obligación generada o el activo consumido en el desarrollo del SIMO. Ahora bien, si la entidad reconoció estas erogaciones como gastos, estas no podrán reconocerse como parte del costo del activo intangible desarrollado internamente, incluso si ello ocurrió producto de un error contable.

Por otra parte, las erogaciones de la fase de investigación o de la fase de desarrollo cuando la entidad no demuestra los aspectos del párrafo 8 de la Norma, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20231100028841 DEL 05-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos intangibles generados internamente

Doctores
 SONIA FAJARDO MEDINA
 Directora financiera
 YAZMÍN ROMERO LOZANO
 Coordinadora de contabilidad
 DIEGO ARMANDO SÁNCHEZ RODRÍGUEZ
 Registraduría Nacional del Estado Civil
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039102 del 28 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) nos permitimos solicitar su colaboración, en el sentido de conceptuar sobre la pertinencia del procedimiento utilizado por la Registraduría Nacional del Estado Civil - RNEC frente a la normatividad vigente y el tratamiento contable, para entidades de gobierno con respecto a los activos intangibles desarrollados por la entidad.

Lo anterior con el fin de dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento Institucional (PMI) establecido con la Contraloría General de la República, como resultado de la auditoría financiera a los estados financieros de la Registraduría Nacional del Estado Civil RNEC y el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, de la vigencia 2022, de acuerdo con el siguiente hallazgo:

‘Hallazgo No. 3. RNEC Activos Intangibles–Softwares Desarrollados Internamente

La Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, (...)

(...)

De otra parte, la RNEC cuenta con el Proceso 'GSCR01-GESTIÓN DE SOFTWARE' Versión 4, con fecha de aprobación 31 de enero de 2022, que define:

'OBJETIVO DEL PROCESO:

Suministrar el software requerido por la RNEC y la administración de bases de datos a través de la identificación de necesidades, planeación, desarrollo, adquisición, puesta en marcha, capacitación y mantenimiento de estos con el fin de proporcionar las herramientas que permitan dar cumplimiento a los objetivos institucionales de acuerdo con las promesas de valor establecidas.

ALCANCE DEL PROCESO

Inicia con el desarrollo o adquisición de software continúa con la gestión técnica mantenimiento de software y termina con la implementación y capacitación de software.'

De esta manera, de este proceso se deriva el Procedimiento 'GSPD01- DESARROLLO O ADQUISICIÓN DE SOFTWARE' Versión 6, con fecha de aprobación 13 de enero de 2022, que señala:

'1. OBJETIVO

Desarrollar o adquirir software mediante la identificación de necesidades y definición de recursos con el fin de cumplir los objetivos institucionales con el uso de nuevas tecnologías y de mejorar la cultura organizacional a través de la eficiencia y la creación de valor público.

2. ALCANCE

Inicia con la identificación de la necesidad y la evaluación de viabilidad de la solicitud; continúa con el diseño, desarrollo o adquisición de software, pruebas, implementación y documentación; y finaliza con la capacitación a usuarios.

(...)'

'7. POLÍTICAS DE OPERACIÓN

1. Para los procesos de adquisición, mantenimiento y mejoramiento de software se deberá contar con la asesoría de la Gerencia de Informática.

(...)

5. La propiedad intelectual de los desarrollos contratados o realizados por los colaboradores de la entidad dentro de su competencia laboral serán registrados como derechos de autor y serán considerados propiedad de la entidad, salvo acuerdo escrito por las partes'. (Subrayado fuera de texto).

Del mismo modo, el Procedimiento 'GSPD02-ADMINISTRACIÓN TÉCNICA DE SOFTWARE' Versión 5, con fecha de aprobación del 16 de febrero de 2022, indica que:

'1. OBJETIVO

Mantener actualizado el inventario de software que se encuentren dentro del Centro de Cómputo de la Gerencia de Informática mediante la ejecución de tareas, de manera que el usuario cuente con las herramientas necesarias para el cumplimiento de las labores asignadas.

(...)'.

En la evaluación realizada que consistió en la revisión y el análisis de la información suministrada por la Gerencia de Informática de la RNEC a 31 de diciembre de 2022, mediante Acta de Reunión No.001 de 15 de marzo de 2023, de los archivos denominados 'Línea Base 2023-Proyectos- Aplicaciones. xlsx'. Archivos que contenían la relación de las aplicaciones de softwares de desarrollo propios de la Entidad.

(...)

Así las cosas, y de acuerdo con la evaluación efectuada, se evidenció que la RNEC no ha efectuado la evaluación respectiva para el reconocimiento, clasificación y medición, de los activos intangibles correspondientes a los softwares desarrollados internamente y que son utilizados para llevar a cabo su cometido estatal, funciones misionales y administrativas, y por tanto, no incorporó en el Estado de Situación Financiera a 31 de diciembre de 2022, estos softwares desarrollados; tal como se detallan en cincuenta y un (51) aplicaciones desarrolladas por la RNEC.

Además, el Manual Políticas Contables de la RNCE - GFMN-01 Versión 1 del 10 de noviembre de 2020, adolece del tratamiento contable en cuanto al reconocimiento, medición, revelación de los activos intangibles generados internamente, pese a que el mismo define como responsables de la actualización de esta política contable a la Gerencia Administrativa y Financiera, la Dirección Administrativa y la Gerencia de Informática y las áreas involucradas en este proceso.

(...)

Respuesta de la entidad:

(...)

En conclusión, la relación de las aplicaciones de software de desarrollo propio de la Entidad del Anexo 1, son aplicaciones de uso exclusivo de la Entidad, que su fin no es comercializarlos y que no genera una erogación por parte de la Registraduría Nacional del Estado Civil, por lo anterior, no cumple con los criterios para el reconocimiento de un bien intangible descrito en el Procedimiento de Administración y control de Bienes Muebles.

Finalmente, las áreas involucradas en la administración de activos intangibles desarrollados internamente realizarán una valoración a los proceso y procedimientos establecidos en el sistema de Gestión de Calidad por a la Entidad, con el fin de evaluar el respectivo reconocimiento, medición y clasificación de los Activos intangibles producto de un desarrollo interno, sin que afecte la situación financiera de la entidad. (...)

SOLICITUD:

De acuerdo con lo anterior, se solicita su concepto sobre los criterios que se deben tener en cuenta para determinar el valor del software desarrollado internamente por la RNEC. Así mismo, conceptuar sobre el tratamiento contable y la afectación a los estados financieros de la entidad”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, vigentes para el año 2022, establecían:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad

disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización.

(...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

(...)

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente” (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, estipulan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos,

pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de activos intangibles, se reconocerán como tales, aquellos recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables, de tal manera que se reconozca un activo intangible generado internamente, si:

- El activo es identificable, es decir, que es susceptible de separarse de la entidad, con independencia de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación.
- El activo controlado por la entidad genera potencial de servicio, esto es cuando le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o mejorar la prestación de los servicios.
- El activo generado internamente corresponde al resultado de una fase de desarrollo.

Para cumplir con la última condición, se deben realizar los procesos necesarios para diferenciar la fase de investigación de la fase de desarrollo en los procedimientos de la Gerencia de Informática que son objeto de su consulta. Teniendo en cuenta que, la fase de investigación consiste en la obtención de nuevos conocimientos, mientras que la fase de desarrollo es la aplicación de esos conocimientos para crear productos o procesos nuevos o mejorados.

Ahora bien, la medición inicial del activo intangible es el costo, el cual está conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenden, entre otros, los costos de materiales e insumos, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles. No obstante, no forman parte del costo de los activos intangibles generados internamente, entre otros, los gastos administrativos u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso.

En concordancia con lo mencionado, si la entidad, en la generación de activo intangible controlado por la entidad, no pudo diferenciar los desembolsos de la fase de investigación de aquellos de la fase de desarrollo, entonces debió reconocer todos estos como gastos en el resultado del periodo. Contrario a esto, si era posible identificar fiablemente los egresos asociados a las fases de investigación y desarrollo, la entidad podrá corregir el error de los desembolsos reconocidos como gastos cuando estos han debido ser parte del costo del activo intangible, conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Posteriormente, la entidad debe evaluar la materialidad del error y, en caso de ser material, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la entidad debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el mismo.

Por último, es pertinente señalar que para el caso de las erogaciones incurridas con el fin de mantener actualizado el inventario de software que se encuentre dentro del Centro de Cómputo de la Gerencia de Informática, la entidad deberá diferenciar entre aquellas que corresponden a adiciones y mejoras, de otro tipo de erogaciones. Se entiende por adiciones y mejoras aquellas erogaciones que contribuyen a aumentar la vida útil del activo intangible, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los gastos o costos. Así, aquellas erogaciones que correspondan a adiciones y mejoras aumentarán el costo del activo intangible y afectarán el cálculo de la amortización; mientras que aquellas que no lo sean, deben ser reconocidas como gasto.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120026241 del 21-09-2023
20231120026601 del 08-09-2023
20231100029741 del 12-10-2023
20231100036441 del 27-10-2023
20231120043401 del 21-12-2023

20231100043751 del 14-12-2023
20231100044271 del 19-12-2023

1.2.16 ARRENDAMIENTOS**CONCEPTO No. 20231100009301 DEL 12-04-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Arrendamientos
	SUBTEMA	Registro contable del arrendador por el cobro de un arrendamiento operativo.

Señora
YANIS VANESSA CAICEDO ASPRILLA
Condoto, Chocó

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100015312 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: “Una entidad del estado está prestando el servicio de arrendamiento a una entidad privada por el cual cobra un Iva a la tarifa general, cuál sería la cuenta por cobrar que se afectaría para generar la factura electrónica a la entidad deudora?”

A través de correo electrónico del 24 de marzo de 2023 aclara que la entidad a la que hace referencia corresponde a una entidad de gobierno, el arrendamiento corresponde a un arrendamiento operativo y que requiere conocer la cuenta por cobrar que debe vincular para elaborar el cobro a la entidad privada.

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, señalan:

“16. ARRENDAMIENTOS

(...)

16.3. Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1. Reconocimiento y medición

(...)

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

(...)

38. Para efectos del deterioro y baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en lo señalado en la Norma de arrendamientos, el arrendador que hace parte de un arrendamiento operativo reconocerá una cuenta por cobrar y el ingreso correspondiente de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor total del cobro al arrendatario, y acreditará la subcuenta 244502-Venta de servicios de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA, por el valor correspondiente al IVA generado, y la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor pactado del arrendamiento y que corresponde al ingreso de la entidad.

Con el pago por parte del arrendatario, el arrendador debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100040131 del 20-11-2023

1.2.17 **ACTIVOS BIOLÓGICOS**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100037111 del 02-11-2023

1.2.18 **COSTOS DE FINANCIACIÓN**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO**CONCEPTO No. 20231100023651 DEL 15-08-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.
	SUBTEMA	Cálculo del deterioro de las Propiedades, planta y equipo.

Doctora
NIDIA MERCEDES IGIRIO ARIAS
Contadora
Instituto Nacional de Salud
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010030882 del 30 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 manera atenta y con el propósito de poder revisar la política actual de la entidad sobre el tema y adoptar los correctivos a que hubiere lugar, me permito solicitar se indique los métodos técnicos establecidos por la Contaduría General de la Nación para el cálculo o estimación del valor de deterioro aplicable a los bienes muebles que conforman la Propiedad, Planta y Equipo”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.

c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

9. Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio económico que el activo le genera a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo intangible ya no como indefinida sino como finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

(...)

19.4. Medición del valor recuperable

(...)

19.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

20. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado. Estos costos incluyen, entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales en los que incurre para dejar el activo en condiciones de venta. No son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio que implique la venta o disposición por otra vía de un activo.

19.4.2. Valor en uso

21. El valor en uso corresponderá al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo o unidad generadora de efectivo por su uso y disposición final.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de un activo no generador de efectivo, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad.

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo intangible de indefinida a finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá el deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

(...)

20.4.1. Valor de mercado menos los costos de disposición

18. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán del valor de mercado si existiere. Estos costos incluyen entre otros, costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontaje o desplazamiento del activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para la venta.

20.4.2. Costo de reposición

19. El costo de reposición para un activo no generador de efectivo está determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente. La entidad podrá emplear los enfoques que se exponen en los siguientes numerales a efecto de estimar el costo de reposición.

20.4.2.1. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación

20. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro.

21. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por cambios significativos en el entorno tecnológico, legal o político, así como por cambios en el grado de utilización o en el uso del activo.

20.4.2.2. Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación

22. La entidad podrá estimar el costo de reposición teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de un activo a través de la reproducción del activo o de la sustitución de este por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo se ajustará por la depreciación de acuerdo con la vida útil ya consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y por el costo en que incurriría para devolver el potencial de servicio que se perdió por el daño físico del activo.

23. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la norma de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, se establece que el deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. Para identificar los indicios de deterioro del valor se debe aplicar lo establecido en el numeral 19.2. de la norma mencionada, en lo referente a los párrafos 7, 8 y 9.

De esta manera, se deberá comprobar de forma anual como mínimo, si los activos o unidades generadoras de efectivo presentan indicios internos o externos de deterioro y, en caso de que alguno de estos existiese, la entidad desarrollará el siguiente proceso:

i) Determinar el valor recuperable del activo o unidad generadora de efectivo, el cuál será el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición, los cuales contemplan todos aquellos diferentes a los reconocidos como pasivos, que logren

deducir el valor de mercado del activo; y el valor en uso, que corresponderá al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados.

ii) Verificar si el valor en libros del activo o unidad generadora de efectivo es superior al valor recuperable determinado previamente, en caso de ser inferior no se deberá registrar deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

iii) Registrar la diferencia del valor en libros del activo o unidad generadora de efectivo que fuese superior al valor recuperable del mismo 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).

De otra parte, la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, indica que como mínimo al final del periodo contable, serán objeto de evaluación para identificar la existencia o no de indicios de deterioro del valor. Para identificar si existen indicios de deterioro del valor se debe aplicar lo establecido en los párrafos 7, 8 y 9 del numeral 20.2. de la misma norma.

En este sentido, se deberá comprobar como mínimo de forma anual, si los activos no generadores de efectivo presentan indicios internos o externos de deterioro y, en caso que alguno de estos existiese, la entidad desarrollará el siguiente proceso:

i) Determinar el valor del servicio recuperable del activo no generador de efectivo, el cuál será el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición, los cuales contemplan todos aquellos diferentes a los reconocidos como pasivos, que logren deducir el valor de mercado del activo; y el costo de reposición, el cual estará determinado por el costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente.

ii) Verificar si el valor en libros del activo no generador de efectivo es superior al valor del servicio recuperable determinado previamente, en caso de ser inferior no se deberá registrar deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

iii) Registrar la diferencia del valor en libros del activo no generador de efectivo que fuese superior al valor del servicio recuperable del mismo 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).

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100019291 del 11-07-2023

20231100022871 del 09-08-2023

20231100023661 del 15-08-2023

20231100044411 del 21-12-2023

1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO**CONCEPTO No. 20231100002961 DEL 16-02-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Cambio en la política contable que determina los criterios de los activos objeto de evaluación y estimación del deterioro del valor

Doctor
 JUAN PABLO URAZAN LOSADA
 Gestor Contable
 U.A.E. Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales
 - ITRC
 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° 202300010001922 del 13 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“(…)

- Durante las vigencias 2018 a 2022, la Agencia ITRC efectuó la evaluación y registro del Deterioro a todos los bienes de la Propiedad, Planta y Equipo y Activos Intangibles sin importar su materialidad.
- En la vigencia 2022, la Agencia ITRC definió como estimación de deterioro, que solo realizara en la evaluación de deterioro a aquellos bienes cuyo costo histórico sea igual o superior cinco (5) salarios mínimos mensuales legales vigentes, estableciendo así su valor material.

De acuerdo con lo precisado anteriormente, comedidamente, agradezco se sirvan aclarar el procedimiento que se debe efectuar con los valores de deterioro acumulado de aquellos bienes que fueron objeto de deterioro en el periodo 2018 a 2022, pero, que para la vigencia 2022 no son objeto de evaluación de deterioro por no alcanzar el tope de cinco salarios mínimos establecidos por la Entidad. Igualmente agradezco informar el registro contable a realizar”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

8. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, es la entidad la que define, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro.

Por otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala que los cambios en las políticas contables que se adopten, se aplicarán de manera retroactiva, esto es, que la nueva política debe aplicarse como si siempre se hubiera aplicado.

Por lo anterior, con el cambio de política del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, que modifica la materialidad a los bienes objeto de deterioro del valor, la Agencia reconocerá el ajuste del valor de las partidas de propiedades, planta y equipo y activos intangibles afectadas por el cambio de política, impactando la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de las subcuentas y cuentas afectadas por el cambio de política.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100002171 del 07-02-2023
20231100018951 del 07-07-2023
20231100019291 del 11-07-2023
20231100023651 del 15-08-2023
20231100043991 del 15-12-2023
20231100044411 del 21-12-2023

1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS Y COLOCADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.22 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.23 CUENTAS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20231100008981 DEL 03-04-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por pagar Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la obligación contraída por la entidad en la firma de un contrato y las deducciones y retenciones tributarias asociadas al mismo. Documento soporte para el reconocimiento de obligaciones.

Doctor
ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Profesional Especializado
Gobernación de Nariño
Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010010702 del 24 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 Gobernación de Nariño Celebro contrato N°1841 de 2018 cuyo objeto fue: ‘CONSULTORIA PARA EL SANEAMIENTO CONTABLE EN LA GOBERNACION DE NARIÑO DE QUE TRATA EL ARTICULO 355 DE LA LEY 1819 DE 2016 Y CONFORMIDAD CON LA NORMATIVIDAD EXPEDIDA POR LA CONTADURIA GENERAL DE LA NACION’ con el Grupo Fianza S.A.S, mediante la modalidad de contratación de mínima cuantía.

El valor total del Contrato ascendió a la suma de QUINIENTOS CUARENTA MILLONES DE PESOS M/CTE (\$540.000.000), de los cuales el Departamento realizo dos pagos que se discriminan a continuación:

1. Un pago por CIENTO SESENTA Y DOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$162.000.000) correspondientes al anticipo.
2. Un pago parcial por informe de avance por la suma de SESENTA Y CUATROMILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$64.800.000) de los cuales se amortizo DIECINUEVE MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CTE (\$19.440.000) del anticipo.

El Departamento Administrativo de Contratación (DAC) adelanto proceso de incumplimiento del contrato de Consultoría N°1841-2018, proceso que se estimó como

un incumplimiento parcial por parte de GRUPO FIANZA S.A.S. resuelto mediante resolución 055 del 19 de agosto de 2021 y Resolución 058 del 26 de agosto de 2021.

En atención al resultado del proceso adelantado por el Departamento Administrativo de Contratación, la Secretaria de Hacienda del Departamento de Nariño emite Resolución N°996 del 15 de diciembre de 2021 para proceder con el pago reconocido a favor del Grupo Fianza S.A.S. en el proceso adelantado por presunto incumplimiento.

El contratista radico documentos para tramitar pago en el mes de noviembre de 2021, documentos que fueron rechazados debido a que NO se presentó la factura de conformidad a lo resuelto en la Resolución 055 del 19 de agosto de 2021 que en su artículo tercero establece: 'ARTICULO TERCERO. - IMPONER a GRUPO FIANZA SAS, identificado con NIT. 900561666-6, la suma de CIENTO CUARENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS SESENTA MIL PESOS MDA/CTE (\$142.560.000) a título de amortización del anticipo por las razones expuestas en la parte motiva del presente acto administrativo. Lo anterior de conformidad a que las sumas adeudadas por el contratista al Departamento de Nariño y viceversa, fueron compensadas de la siguiente forma:

- Saldo pendiente por pagar al contratista (53.58% de cumplimiento): \$224.532.000
- Valor a descontar por clausula penal 10% valor del contrato proporcional (46.42% de incumplimiento): \$25.055.800
- Valor a descontar por amortización pendiente del anticipo: \$142.560.000.'

De conformidad con lo expuesto la factura debió presentarse por un Valor de \$224.532.000.00 tal como lo expone el artículo en referencia, ya que este valor fue reconocido al contratista como excedente por la ejecución que según el análisis realizado por el departamento administrativo de contratación alcanzo el 53.58%, de este monto proceden la realización de los descuentos establecidos en la resolución por concepto de amortización del anticipo, cláusula penal del 10% y lo retenciones tributarias que para el caso la ley establece.

En el mes de diciembre de 2021, Grupo Fianza S.A.S. radica nuevamente los documentos para tramitar pago, documentos que una vez fueron rechazados, por cuanto reiterativamente lo facturado no corresponde a lo reconocido en la resolución N°055 del 19 de agosto de 2021.

Con el fin de poder tramitar el pago al contratista la oficina de Contabilidad, en diversas oportunidades ha requerido vía correo electrónico al Grupo Fianza S.A.S para que presenten en debidamente forma la factura, pero el contratista se niega a presentar los documentos por el valor equivalente a la ejecución parcial del contrato y en cumplimiento a lo resuelto por el Departamento Administrativo de Contratación mediante resoluciones 055 del 19 de agosto de 2021 y resolución 058 del 26 de agosto de 2021.

Teniendo en cuenta que el contratista ya fue informado y ha hecho caso omiso, en la corrección de la factura, se solicita amablemente, se analice y se conceptualice los siguientes interrogantes:

1. Es viable que la oficina de Contabilidad, reconozca la obligación en cumplimiento a lo dispuesto en la resolución N°055 del 19 de agosto de 2021 y Resolución 058 del 26 de agosto de 2021, con sus respectivas deducciones de lo resuelto en las resoluciones del Departamento Administrativo de Contratación y realice los descuentos tributarios a que haya lugar sin la expedición de la factura, tomando como soporte para el reconocimiento contable el RUT presentados por el Grupo Fianza S.A.S en el mes de diciembre de 2021 y los actos administrativos antes descritos?.
2. Sí, la respuesta al interrogante anterior es positivo, nos permitimos aclarar que en el área contable es donde se realizan los descuentos tributarios a que haya lugar; por consiguiente, surgen nuevos interrogantes:
3. Al no haber factura la oficina de contabilidad solicita se conceptualice y se envíe el proceso y procedimiento de cuál sería la forma de aplicar el descuento, sus bases tributarias y los asientos contables que se deben realizar frente a la retención de RETEIVA, RETEFUENTE Y RETEICA, teniendo en cuenta que el contratista dentro de sus obligaciones tributarios tiene las siguientes: 05- Impto. renta y compl. régimen ordinario; 07- Retención en la fuente a título de renta; 08- Retención timbre nacional; 09- Retención en la fuente en el impuesto; 14- Informante de exógena; 42- Obligado a llevar contabilidad; 48 - Impuesto sobre las ventas – IVA y 52 - Facturador electrónico.
4. En caso de que los anteriores planteamientos no sean los adecuados, favor realizar una conceptualización del proceso y procedimiento que se debe realizar para la causación contable con sus respectivos descuentos tributarios, bases tributarias y los asientos contables del valor pendiente por pagar al contratista del 53.58% de cumplimiento equivalente a \$224.532.000; donde se debe descontar el valor por cláusula penal del 10% equivalente a \$25.055.800 y el valor a amortizar pendiente del anticipo equivalente a \$142.560.000; aclarando que el contratista se niega a facturar por valor de \$224.532.000; y tan solo manifiesta facturar por valor de \$81,972,000, descontando la amortización del anticipo que fue entregado al contratista y al cual no se le realizó ningún descuento tributario; cabe señalar que los anticipos son un préstamo que se realiza al contratista y este debe legalizarlos cuando se le certifique su cumplimiento.
5. Con el caso expuesto anteriormente cual sería el valor neto a pagar al contratista por parte de la tesorería general del Departamento de Nariño y con qué soportes se debería pagar con los actos administrativos, factura o los dos”.

CONSIDERACIONES

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. 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 Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señala:

“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.

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” (Subrayado fuera del texto).

La Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante Resolución 069 de 2021, señala:

“3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

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:

a) 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.

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.

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 (...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes” (Subrayado fuera del texto).

El concepto emitido por la CGN con radicado CGN 20221100056911 del 31 de agosto de 2022, el cual se encuentra dirigido a usted, como parte de sus conclusiones señala:

“III. Reconocimiento de las obligaciones por prestación de servicios

Tal como se indicó en párrafos anteriores, en cumplimiento de los principios de Devengo y Esencia sobre la forma, establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo, atendiendo a su esencia económica.

Por lo anterior, las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios entregados por terceros en desarrollo de acuerdos legales se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) la entidad recibió los beneficios asociados con la transacción, es decir, consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad; y, b) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad.

Ahora bien, la inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura no implica la ausencia de la obligación de pagar las sumas adeudadas, razón por la cual, cuando se cumplan las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, la entidad debe proceder con el reconocimiento contable del pasivo y el gasto, independientemente de las inconsistencias presentadas en los documentos entregadas por el proveedor" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y atendiendo a lo preceptuado 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 en relación con temas de índole tributario.

Por lo tanto, y de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, lo referente a temas de índole tributario incluidos en su consulta se han trasladado a la U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el radicado número CGN 20231120008261 del 16 de marzo de 2023.

Ahora bien, se procede a dar respuesta a sus consultas desde el ámbito contable con base en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la siguiente manera:

1. Reconocimiento de la obligación por parte de la oficina de contabilidad.

Teniendo en cuenta que en las conclusiones del concepto con radicado CGN 20221100056911 del 31 de agosto de 2022 se le indican a la entidad elementos para el reconocimiento de obligaciones, nuevamente se precisa que esta debe incorporar como parte de su información financiera todos los hechos que tengan relación con el desarrollo de sus actividades y operaciones, además, de acuerdo con los principios de Devengo y Esencia sobre forma, estos deben reconocerse en el momento en que ocurran, atendiendo a su esencia económica, con independencia del instante en el cual se efectúe el flujo del efectivo o del equivalente al efectivo, por cuanto tienen incidencia en el resultado del periodo de la entidad.

Es por ello que, cuando la entidad se encuentra ante hechos que implican la salida futura de recursos que generan beneficios económicos o potencial de servicios, que cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de pasivos, así como lo dispuesto en la Norma de cuentas por pagar, le corresponde a la entidad registrarlos en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS.

Cuando los pasivos surgen de la prestación de servicios por parte de terceros, la entidad debe tener en cuenta para su reconocimiento que se cumplan las siguientes condiciones: a) la entidad recibió los beneficios asociados con la transacción y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad; y, b) el grado de avance en la prestación del servicio puede medirse con fiabilidad.

En el caso relacionado en su consulta, le corresponderá a la entidad, además de reconocer la obligación por los servicios recibidos, reconocer los descuentos y retenciones a que haya lugar de acuerdo con la normativa aplicable en materia tributaria, y también deberá reconocer la sanción a su favor que le fue impuesta al tercero.

Ahora bien, si se cumplen las condiciones para que la entidad efectúe el reconocimiento contable de lo anteriormente mencionado, pero persiste la inexistencia de la factura por parte del tercero, la entidad deberá evaluar de acuerdo con lo que ha definido en su sistema documental contable, cuál es el documento que satisface las condiciones establecidas y por ende puede ser empleado como soporte de los hechos económicos reconocidos ante procesos de verificación y comprobación. Lo anterior, teniendo presente que pueden existir diferencias con los requisitos que impone la administración tributaria.

2, 3 y 4. Causación contable de los descuentos y retenciones tributarias.

Como se informó con anterioridad, a esta entidad no le compete pronunciarse sobre las bases tributarias, por lo que, una vez la entidad tenga establecidas las bases que debe emplear para el cálculo de los descuentos y retenciones tributarias, le corresponderá aplicar las tarifas que se encuentren estipuladas en el Estatuto Tributario, nacional o municipal, para cada uno de los conceptos por los cuales efectuará el descuento o retención.

Por lo tanto, el IVA descontable que se genere por la adquisición del servicio contratado, se registrará debitando la subcuenta 244506-Compra de servicios (Db) de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA.

Asimismo, la entidad registrará las retenciones acreditando la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE en la subcuenta que corresponda a la retención practicada, es decir, por concepto de IVA lo registrará en la subcuenta 243625-Impuesto a las ventas retenido, por concepto de industria y comercio lo registrará en

la subcuenta 243627-Retención de impuesto de industria y comercio por compras, y por concepto de renta lo registrará en la subcuenta 243603-Honorarios o 243605-Servicios.

En relación con la sanción que le fue impuesta al tercero por concepto de incumplimiento, el Departamento la debe reconocer como parte de sus ingresos, para ello la registrará debitando la subcuenta 133801-Sentencias de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

5. Valor neto a pagar al tercero por la obligación a cargo del Departamento.

El valor neto para pagar por parte de la entidad corresponderá a la diferencia que surja de la obligación generada con el tercero, es decir el servicio que el tercero prestó a la entidad, incluyendo el valor del IVA que corresponda, y deduciendo lo reconocido en la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE por conceptos de retención de IVA, ICA y renta, y para el caso puntual, además debe descontarse el valor de la sanción.

De igual manera, al valor por pagar por la entidad se le descontará cualquier valor reconocido y entregado previamente como anticipo por los servicios contratados y que la entidad puede tener reconocido en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

CONCEPTO No. 20231100017871 DEL 04-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos de contribuciones de los operadores sobre los cuales ya no procede la devolución.

Doctora
 DIANA GISSELA WILCHES TORRES
 Coordinadora de Gestión Administrativa y Financiera
 Comisión de Regulación de Comunicaciones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024442 del 19 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 Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), es una Unidad Administrativa Especial, del orden nacional, con independencia administrativa, técnica, patrimonial, presupuestal, y con personería jurídica, la cual forma parte del Sector administrativo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Es así como para financiar su presupuesto el artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, modificado por el artículo 20 de la Ley 1978 de 2019, estableció:

‘Con el fin de recuperar los costos del servicio de las actividades de regulación que preste la Comisión de Regulación de Comunicaciones, todos los proveedores sometidos a la regulación de la Comisión, con excepción del Operador Postal Oficial respecto de los servicios comprendidos en el Servicio Postal Universal, deberán pagar una contribución anual que se liquidará sobre los ingresos brutos, que obtengan en el año anterior a aquel al que corresponda la contribución, por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, excluyendo terminales, o por la prestación de servicios postales, y cuya tarifa, que será fijada para cada año por la propia Comisión, no podrá exceder hasta el uno coma cinco por mil (0,15%).’

En virtud de lo anterior la CRC ha venido registrando en la cuenta 29170900001 (Otros Anticipos Saldos favor x impuestos y contribución) los saldos a favor de los operadores por concepto de pagos en exceso o de lo no debido por concepto de Contribución y que a la fecha ya no es procedente la solicitud de devolución y/o compensación por parte

de los operadores, de acuerdo con el artículo 130 de la Resolución CRC 6936 de 2022, que establece lo siguiente:

'ARTÍCULO 130: TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO. Las solicitudes devolución y/o compensación por pagos en exceso o de lo no debido, deberán presentarse dentro del término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se efectuó el pago, de conformidad con lo establecido en el artículo 2536 del Código Civil.'

Así las cosas, de manera atenta solicitamos concepto contable respecto al manejo que la CRC debe darle a estos saldos de la cuenta 29170900001 (Otros Anticipos Saldos favor x impuestos y contribución), toda vez como se informó ya no es procedente la devolución de los mismos a los operadores”.

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:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

71. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

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, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros 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.

Ahora bien, de conformidad con lo señalado en los antecedentes de la consulta y bajo la premisa de que no es procedente la devolución de los recursos a los operadores por cuanto ha vencido el plazo para que se solicite la devolución, de conformidad con el artículo 130 de la Resolución CRC 6936 de 2022; en consecuencia, la entidad no espera la salida de flujos financieros a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por lo tanto, la entidad puede reclasificar los valores que correspondan de la subcuenta denominada por la entidad como 29170900001 (Otros Anticipos Saldos favor x impuestos y contribución) y reconocerlos como un ingreso en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, toda vez que no existe obligación de su devolución.

Por último, si la situación planteada en su consulta se ha presentado desde períodos contables anteriores y la CRC no ha efectuado el reconocimiento de acuerdo con lo antes mencionado, 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, o de las respectivas cuentas afectadas.

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.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100002861 del 15-02-2023
20231100002931 del 15-02-2023
20231100014921 del 31-05-2023
20231100016271 del 20-06-2023
20231100016901 del 28-06-2023
20231100021151 del 31-07-2023
20231100024591 del 22-08-2023
20231100025721 del 01-09-2023
20231100026701 del 12-09-2023
20231100027021 del 15-09-2023
20231100038051 del 09-11-2023
20231120043251 del 21-12-2023

1.2.24 PRÉSTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2.25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO No. 2023110002131 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. 20231100007541 DEL 10-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Actualizaciones del valor de los recursos del plan de activos administrados por el Fonpet

Doctora
JUDITH CARRILLO VALERO
Contadora Pública
Municipio de Medina
Medina, 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° 20230010005062 del 31 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“El municipio de medina recibió comunicación del ministerio de hacienda sobre el cubrimiento del pasivo pensional y el uso de los mismos, así mismo informo el saldo de aportes valorizados a 31 de diciembre del 2021 que asciende a la suma de 8.237.023.084.

en municipio de medina tiene registrado en libros con corte a 31 de diciembre del 2022 la suma de 13.920.947.749.25 descontando el valor traslado durante la vigencia del 2022?

y la cuenta a afectar sería el patrimonio 310902 pérdidas o déficit acumulado?”.

El 7 de marzo de 2023, mediante comunicación telefónica, la doctora Judith Carrillo Valero aclaro que el municipio de Medina tiene en el grupo 19, en recursos entregados en administración, un saldo de \$13.920.947.749,25, mientras que la comunicación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) reporta un valor por \$8.237.023.084, evidenciándose una diferencia por \$5.683.924.665,25, razón por la cual pregunta ¿cuál sería el registro contable del ajuste que se debe efectuar en la contabilidad?

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, señalan:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

(...)

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una

metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

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.

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio.

(...)

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, sobre la corrección de errores, las mismas Normas disponen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 064 de 2022, señala:

"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.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

(...)

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 actúe como fideicomitente, según sea el caso. Los derechos en fideicomiso los registrarán las entidades que los controlan, esto es, las entidades territoriales para el caso de los recursos en el Fonpet y las entidades que asuman el reconocimiento de las obligaciones pensionales para el caso de los patrimonios autónomos de remanentes.

(...)

2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posemplo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala los pasos a seguir para el reconocimiento del cálculo actuarial, el pago de la nómina de pensionados, el tratamiento contable relacionado con las cuotas partes por cobrar y por pagar, los bonos pensionales, la actualización de los cálculos actuariales y el reconocimiento del plan de activos para beneficios posemplo y su actualización.

En atención a dicho procedimiento, la incorporación del cálculo actuarial de pensiones a cargo se realiza en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y el valor de los activos destinados por la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO-

La entidad territorial deberá actualizar de forma periódica el valor del pasivo pensional con base en la información reportada por la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP. Así mismo, deberá realizar la actualización del valor del plan de activos para beneficios posemplo relacionados con pensiones.

El procedimiento señala que la actualización del plan de activos para beneficios posemplo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

En ese sentido, las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Ahora bien, dado que el valor reportado por el MHCP como aportes a favor del Municipio de Medina en el Fonpet difiere considerablemente del valor reconocido en la contabilidad, la entidad deberá evaluar si la misma se genera por la no utilización de la información fiable que estaba disponible en el Fonpet para realizar las actualizaciones del valor del plan de activos en periodos contables anteriores, caso en el cual deberá corregir el error en la información financiera atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Por ello, la entidad territorial corregirá el error en la información financiera ajustando el saldo en la subcuenta 190404-Encargos Fiduciarios de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y el de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por su parte, las ganancias o pérdidas del valor de los aportes a favor de la entidad territorial generadas en el periodo contable en el que se realice el ajuste se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar 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. 20231100009011 DEL 03-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Tratamiento contable del pasivo pensional a favor del personal docente afiliado al Fomag y de los aportes efectuados para el pago de estas obligaciones pensionales.

Doctora
FLOR OMAIRA ROA NÚÑEZ
Área contable
Municipio de Tauramena
Tauramena, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010012222 del 03 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Teniendo en cuenta que tenemos dificultad para poder interpretar lo establecido en el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado con la Res.64/2022, en lo que respecta a nuestro caso particular, les solicitamos muy amablemente su valiosa colaboración, para despejar las siguientes inquietudes:

1. Según el informe que refleja la página del Fonpet, el pasivo pensional a cargo del Municipio de Tauramena del sector educación con corte al 31-diciembre-2022, equivale a \$1.527.757.839. Este pasivo pensional corresponde a cuotas partes a cargo del Municipio y dicho valor fue liquidado con las novedades a 31 de diciembre de 2020 y actualizado financieramente al 31 de diciembre de 2021, esto de acuerdo al oficio recibido del Fomag, el 5 de octubre de 2022.
2. En el oficio recibido del Fomag nos refleja la siguiente información acerca de nuestro pasivo pensional:

PASIVO A CARGO ENTIDAD ACTUALIZADO FINANCIERAMENTE A 2021	TOTAL APORTES	PASIVO NETO
4,395,219,878.00	2,867,462,038.00	1,527,757,839.00

3. Como se evidencia en el oficio del Fomag el valor de \$1.527.757.839 equivale al pasivo pensional neto, valor que coincide con el mismo valor que se refleja en el informe que se baja de la página del Fonpet.

4. El Municipio en nuestros libros de contabilidad tiene registrado en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, el valor \$1.527.757.839, el cual fue actualizado con la información que nos reportó el Fomag y se hizo de acuerdo a lo establecido en el numeral 1.2 del procedimiento. ¿Está correcto que registremos contablemente el valor del Pasivo Neto que es el mismo saldo, del pasivo pensional de educación reflejado en la página del Fonpet, el cual equivale a \$1.527.757.839? o ¿debemos registrar en la subcuenta 251414 el valor de \$4.395.219.878 que corresponde al valor del pasivo a cargo de la Entidad, según oficio del Fomag y el cual no está reflejado en la página del Fonpet?

5. El Municipio tiene en el Fonpet por concepto de aportes, con corte al 31-diciembre-2022 el valor de \$2.463.168.617, los cuales se actualizan mensualmente de acuerdo a lo estipulado en el numeral 2.3 del procedimiento.

6. De los aportes que tiene el Municipio en el Fonpet en el mes de diciembre de 2022 le fueron trasladados al Fomag, el valor de \$4.690.336, esto de acuerdo al oficio recibido del Fomag el 2-enero-2023 y también de acuerdo al estado de cuenta del Fonpet. ¿Cuál es el registro contable que debe hacer el Municipio del traslado al Fomag del valor de \$4.690.336? y así como este traslado, también en otras vigencias nos han descontado recursos del dinero que el Municipio tiene en el Fonpet para trasladarlo al Fomag, es por ello que asumimos que el valor de aportes que refleja el Fomag, corresponde a los recursos que le han descontado al Municipio en vigencias anteriores.

7. Sin embargo de un año a otro en los oficios que nos envía el Fomag se presentan diferencias en los aportes, los cuales no corresponden exactamente a los valores que le han sido trasladado del Fonpet, (...)

8. Con el traslado de los recursos que se hace al Fomag, no se evidencia que se disminuya el valor del pasivo pensional del sector educación a cargo del Municipio, según el reporte que se baja de la página del Fonpet, es por ello que no estamos seguros de los registros contables que estamos realizando”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

47. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, gastos

y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus

servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como el auxilio funerario, los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos

que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

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

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

(...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

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.

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

(...)

5.2.3. Presentación

28. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 064 de 2022, señala:

“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.

(...)

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales. El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

• Los recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas o a otros terceros, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la entidad que administra los recursos. Hacen parte de los recursos entregados en administración, los recursos entregados por el MEN y las entidades territoriales al Fomag.

(...)

2.1. Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. En caso de que exista diferencia, se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

(...)

9. OBLIGACIONES PENSIONALES A CARGO DE LA NACIÓN Y DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES QUE SE PAGAN A TRAVÉS DEL FOMAG

El MEN, en representación de la Nación, y las entidades territoriales actualizarán sus obligaciones pensionales a favor del personal docente afiliado al Fomag de acuerdo con lo establecido en los numerales 1.1. y 1.2. de este Procedimiento. Para tal efecto, el MEN tomará el valor del cálculo actuarial de las obligaciones a cargo de la Nación más reciente suministrado por el Fomag y lo disminuirá con los pagos de nómina de pensiones realizados por el Fomag desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial.

Los recursos que entreguen el MEN y las entidades territoriales al Fomag para el pago de las obligaciones pensionales se registrarán de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.1. de este Procedimiento, utilizando la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS

POSEMPLEO. Por su parte, el Fomag registrará los recursos que reciba del MEN o de las entidades territoriales para el pago de las obligaciones pensionales a favor del personal docente debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el pago, el Fomag debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el MEN y las entidades territoriales registrarán el pago de sus obligaciones pensionales a favor del personal docente afiliado al Fomag de acuerdo con lo establecido en los numerales 3.1. y 3.2.1. de este Procedimiento” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente. Por su parte, se reconocen como activos los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Adicionalmente, el principio de contabilidad pública de No compensación indica que no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

Para el caso particular de los beneficios posempleo, la Norma de beneficios a los empleados establece que se presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios posempleo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo sea mayor que el valor reconocido por beneficios posempleo.

En tal sentido, corresponde a la entidad territorial reconocer el total del pasivo pensional a cargo de la entidad territorial y de forma separada los recursos aportados en el Fomag para cubrir dicho pasivo, como se indica a continuación:

a. Reconocimiento del pasivo pensional a favor del personal docente afiliado al Fomag

La Norma de beneficios a los empleados y el Procedimiento contable para el reconocimiento del pasivo pensional señalan que, cuando una entidad, por disposición legal, 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.

Por lo tanto, la entidad territorial registrará el pasivo en las subcuentas 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, según corresponda al valor del pasivo pensional a cargo de la entidad territorial reportado por el Fomag.

La actualización del valor del pasivo pensional se realizará de forma periódica con base en la información reportada por el Fomag, de acuerdo con lo establecido en los numerales 1.1. y 1.2. del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

Si el nuevo valor informado es mayor que el valor registrado a la fecha de actualización, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones o 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Por su parte, si el nuevo valor informado es menor que el valor registrado a la fecha de actualización, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones o 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

El valor del pasivo pensional se disminuirá con base en los pagos de nómina de pensiones realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial.

b. Reconocimiento de los aportes efectuados al Fomag

Los recursos que entregue la entidad territorial al Fomag para el pago de las obligaciones pensionales se registrarán como recursos entregados en administración en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, atendiendo lo establecido en el numeral 2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES del Procedimiento contable

para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

c. Reconocimiento de los traslados efectuados del Fonpet al Fomag a favor de la entidad territorial

Cuando el Fonpet traslade recursos al Fomag por concepto de aportes a favor de la entidad territorial, se debitará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias y se acreditará la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor del traslado según reporte efectuado por las entidades.

Así mismo, el Fomag, el Fonpet y la entidad territorial establecerán los flujos de información que les permitan registrar de manera oportuna el pasivo pensional del personal afiliado al Fomag y de los aportes que cubrirán dicho pasivo a favor de la entidad territorial. Por lo anterior, se recomienda al municipio de Tauramena solicitar información periódica a estos respecto de la información reportada a fin de aclarar los conceptos informados.

d. Corrección de errores de la información financiera

En el entendido de que la entidad territorial no ha reconocido de forma separada el pasivo pensional de los aportes efectuados al Fomag, el error en la información financiera se deberá corregir ajustando las partidas afectadas atendiendo lo dispuesto en el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para el efecto, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor dejado de reconocer, y un crédito en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones o 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. De existir alguna diferencia, esta se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Con posterioridad a la corrección del error, la entidad 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 revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

CONCEPTO No. 20231110014821 DEL 12-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados. Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales.
	SUBTEMA	Integración de la información contable del patrimonio autónomo en la contabilidad de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios - SSPD, reconocimiento del flujo de recursos entre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-DGCPTN, la SSPD y el patrimonio autónomo Foneca, pago de la nómina de pensionados, aplicación del concepto N° 20202000041351 del 10 de agosto de 2020, ajustes al SIIF Nación y el reporte de información.

Doctora
NANCY ARIAS RODRÍGUEZ
Profesional Especializado - Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 2023001002249211 del 10 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 Transferencia realizada a través de la Tesorería Centralizada - MHCP, para el giro de los recursos al FONECA, la SSPD debita la subcuenta 240315- Otras transferencias y Acredita la subcuenta 470508- FONDOS RECIBIDOS, siendo esta última, cuenta recíproca con la 570508 - FONDOS ENTREGADOS de la Dirección del Tesoro Nacional DTN -).

1. ¿Teniendo en cuenta el concepto N.º 20221120059301 y las reglas de eliminación establecidas por la CGN, la parametrización SIIF y registro contable cambiaría para

efecto de las operaciones recíprocas tanto para la Dirección del Tesoro Nacional - DTN, como para la SSPD?

2. ¿En caso afirmativo cual debe ser el procedimiento y registro contable para la 'transferencia' de los recursos desde la Dirección del Tesoro Nacional - DTN a la SSPD?

La SSPD en aplicación a la parametrización contable definida por la Contaduría en SIIF y en cumplimiento a los conceptos inicialmente expedidos por la CGN ha venido realizando la transferencia de recursos en aplicación a la definición del rubro objeto de gasto 'A-03-04-02-091 FONDO NACIONAL DEL PASIVO PENSIONAL Y PRESTACIONAL DE LA ELECTRIFICADORA DEL CARIBE S.A. E.S.P. - FONECA'

(...) Con el concepto N.º 20221120059301 y teniendo en cuenta la parametrización contable y presupuestal actualmente definida por la Contaduría en SIIF esta corresponde a la establecida según concepto que a la fecha fueron derogados y debido a que estos hacen parte de operaciones recíprocas, solicitamos indicar cuál debe ser el procedimiento para el registro contable en los siguientes casos:

3. ¿Cuál sería la parametrización actual presupuestal y contable que se ajuste al concepto vigente de la CGN No? 20221120059301 para el traslado y giro de los recursos de FONECA?

4. ¿Cuál debe ser el procedimiento transaccional y registro del traslado de los recursos desde la SSPD a FONECA?

(...) Indica la CGN en el concepto 20221120059301 que el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E. S. P. - FONECA deberá estar integrado en la contabilidad de la Superintendencia, y que corresponde a esta reconocer los activos, pasivos, gastos e ingresos asociados al Fondo. En este sentido, cuando la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios entregue recursos al Patrimonio Autónomo FONECA para el pago de las obligaciones pensionales se registrarán en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

5. ¿Debe dar la SSPD aplicación al Concepto CGN No? 20202000041351 por ser FONECA un patrimonio Autónomo constituido en virtud de que una disposición legal?

En caso de corresponderle a la SSPD, en aplicación al concepto No. 20221120059301 de la CGN, la integración de la información financiera de FONECA, respecto al registro contable del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. y teniendo en cuenta que FONECA es quien tiene los recursos y la SSPD el detalle de las cuentas por pagar, se consulta:

6. ¿Cómo se debe realizar dicha integración, y cuál debe ser el procedimiento para que de manera transaccional se pueda disminuir la subcuenta 190402 – Recursos entregados en administración, ¿en la medida que FONECA gira la Cuenta por pagar al beneficiario de la misma bajo el ámbito de SIIF Nación?

7. ¿Cuál sería la contrapartida para su registro?

El mismo concepto No. 20221120059301 indica que en cumplimiento a la obligación de pago de la nómina de pensionados la Entidad registrará la nómina de pensionados a 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.

8. ¿cuál debe ser el procedimiento para la interfaz de la información entre FONECA entidad que realiza el cálculo actuarial y gira los recursos de la nómina de pensionados y la SSPD quien tendrá a cargo el registro detallado en la cuenta 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, para la disminución de esta cuenta en la medida que FONECA gira los recursos?

9. ¿Cuál debe ser el procedimiento de la SSPD a través de SIIF Nación para la integración de la información financiera y contable de FONECA, teniendo en cuenta que FONECA debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y reportar su información financiera como una entidad contable pública independiente acorde con lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno?

Por lo anterior, solicitamos respetuosamente, atender nuestras inquietudes y expedir concepto acerca del procedimiento contable que se debe aplicar en respuesta a las preguntas planteadas, y señalar cual sería el módulo transaccional para efectuar el procedimiento en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 195 de 2021, expedida por la CGN, señala:

“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”. (Subrayado fuera del texto).

La Norma de beneficios a los empleados de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, dispone lo siguiente:

“5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

(...)

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; (...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores (...)

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, dispone:

“1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a favor de a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y c) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

(...)

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

2.1. Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar.

(...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

3.2. Pago de la nómina de pensionados

3.2.1. Pagos realizados con recursos de la entidad

Con el pago de la nómina de pensionados, la entidad debitará la subcuenta 251401- Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

12. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El valor de las operaciones interinstitucionales originadas en fondos entregados y recibidos y en recaudos, entre la Tesorería Centralizada y la entidad.

El valor de los recursos entregados en administración con el valor de los recursos recibidos en administración" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

"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 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 o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS

EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, 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 o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

"1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

1.1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL (...)

En el evento en que las entidades tengan definido el pago a beneficiario final por parte de la tesorería centralizada, cancelarán la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20221120059301 del 13 de octubre de 2022, emitió lineamiento contable sobre el reconocimiento de las obligaciones pensionales y prestacionales de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., asumidos por la Nación a través de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el cual se concluyó:

“(…) es importante aclarar que, al ser el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hace parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, los hechos económicos asociados al Fondo deben integrarse a la contabilidad de la Superintendencia.

Ahora bien, al constituirse el Patrimonio Autónomo - FONECA en virtud de una disposición legal, este se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y debe reportar su información financiera como una entidad contable pública independiente. Por lo que, los recursos que entregue la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios al Patrimonio Autónomo FONECA para el pago de las obligaciones pensionales se trataran como recursos entregados en administración, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.1 del procedimiento mencionado.

Sobre las preguntas formuladas, se responde:

PREGUNTA 1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable según el Decreto 042 de 2020 aplicable al Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E. S. P. FONECA?

Al estar el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E. S. P. - FONECA integrado en la contabilidad de la Superintendencia, corresponde a esta reconocer los activos, pasivos, gastos e ingresos asociados al Fondo. En este sentido, cuando la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios entregue recursos al Patrimonio Autónomo FONECA para el pago de las obligaciones pensionales se registrarán en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por su parte, en el entendido que, el objeto del Patrimonio Autónomo - FONECA es recibir y administrar los recursos que se transfieran, así como, pagar el pasivo pensional y prestacional, el tratamiento contable a aplicar por la recepción de los recursos será el de recursos recibidos en administración, registrando 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.

Así mismo, es importante indicar que, todos los hechos económicos que se deriven de la administración de los recursos recibidos para el pago del pasivo pensional y prestacional serán reconocidos atendiendo los lineamientos normativos dispuestos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

Pregunta 3 y 4. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los aportes recibidos y los pagos realizados por el Patrimonio Autónomo FONECA teniendo en cuenta el marco normativo definido en la pregunta número 2? ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento del cálculo actuarial en los estados financieros del Patrimonio Autónomo - FONECA?

El Patrimonio Autónomo - FONECA registrará los recursos que reciba de la Superintendencia para el pago de las obligaciones pensionales 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.

Con el pago de las obligaciones, el Patrimonio Autónomo - FONECA 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.

En consecuencia, corresponde a la Superintendencia incorporar en su información financiera el pasivo pensional y prestacional atendiendo lo dispuesto en el numeral 1. Cálculo actuarial de pensiones 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. Razón por la cual, cuando el Patrimonio Autónomo -FONECA efectúe el pago de las obligaciones pensionales, la Superintendencia registrará este pago de acuerdo con lo establecido en los numerales 3.1. y 3.2.1. del procedimiento señalado” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD, para aplicar lo concluido en el Concepto N° 20221120059301 del 13 de octubre de 2022, considerará lo siguiente:

1. Incorporación del pasivo pensional en la SSPD

Para la incorporación del cálculo actuarial de pensiones, el cual corresponde al valor presente de los pagos futuros que deberá realizar a favor de los actuales pensionados, en su información financiera, la SSPD debitará la subcuenta que corresponda de la

cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES.

Posteriormente, la SSPD debe dar aplicación a lo señalado en la Norma de beneficios a los empleados, en lo relacionado con beneficios posempleo y al 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 cálculo actuarial y el pago del pasivo pensional.

2. Reconocimiento del flujo de recursos entre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-DGCPTN, la SSPD y el patrimonio autónomo Foneca.

Con la entrega de recursos al patrimonio autónomo Foneca, la SSPD debitará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

A su vez, el patrimonio autónomo Foneca debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

3. Causación y pago de la nómina de pensionados.

Para registrar la nómina de pensionados a su cargo, la SSPD debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Con el pago de la nómina de pensionados, el patrimonio autónomo Foneca debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, con la información del pago de nómina de pensionados suministrada por la fiduciaria, la SSPD debitará la subcuenta 251401- Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

4. Aplicación del concepto N° 20202000041351 del 10 de agosto de 2020.

La SSPD deberá dar aplicación a los conceptos vigentes que hacen referencia específicamente al patrimonio autónomo Foneca, ya que estos atienden las condiciones particulares del hecho económico objeto de su consulta.

Lo anterior, dado que, el concepto N° 20202000041351 del 10 de agosto de 2020 se refiere de manera general al tratamiento contable de los patrimonios autónomos, sin considerar las particularidades del patrimonio autónomo Foneca.

5. Definiciones y reporte de información en SIIF Nación.

Respecto a los ajustes de la incorporación del cálculo actuarial, el sistema dispone la funcionalidad de comprobantes manuales, para ello los códigos contables relacionados en el concepto están dispuestos en las tablas de eventos contables TCON01 y TCON06.

Es pertinente señalar que, si hay lugar a reexpresión se debe dar aplicación a lo estipulado en la "Guía comprobantes contables de ajustes a periodos bajo convergencia", emitida por el MHCP, para que el registro de estos comprobantes refleje los ajustes de reexpresión en los Estados financieros de manera automática en el momento de generarlos.

Con relación a los registros señalados en el numeral 2. Reconocimiento del flujo de recursos entre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-DGCPTN, la SSPD y el patrimonio autónomo Foneca, se actualizarán las siguientes definiciones en las tablas de eventos contables requeridas las cuales corresponden a:

1. Crear la nueva relación en la tabla de eventos contables TCON12- Tipos de Operación", el tipo de operación "102 - Beneficios Posempleo- Pensiones de Jubilación Patronales", asociados al rubro "A-03-04-02-091 FONDO NACIONAL PASIVO PENSIONAL Y PRESTACIONAL DE LA ELECTRIFICADORA DEL CARIBE S.A E.S.P - FONECA (DE PENSIONES)":

Codigo Operacion	Descripcion Tipo Operacion	Codigo Rubro	Descripcion Rubro	Vigente
102	102 - Beneficios Posempleo- Pensiones de Jubilación Patronales	A-03-04-02-091	FONDO NACIONAL PASIVO PENSIONAL Y PRESTACIONAL DE LA ELECTRIFICADORA DEL CARIBE S.A E.S.P - FONECA (DE PENSIONES)	SI

2. Crear en la tabla de eventos contables "TCON12 Lista Atributo", el atributo contable "60 - Plan de Activos para Beneficios Posempleo":
3. Asociar en la tabla de eventos contables "TCON09 Pagos Presupuestales", el atributo contable "60 - Plan de Activos para Beneficios Posempleo", a los tipos de operación "102 - Beneficios Posempleo- Pensiones de Jubilación Patronales", tal como se muestra a continuación:

Tipo Operacion	Medio de Pago	Atributos Contables	Misma ECP	Tipo Beneficiario	Registros de la SSPD				Registros de la DGCPTN			
					Codigo Asiento1 Debe	Descripcion Asiento1 Debe	Codigo Asiento 1 Haber	Descripcion Asiento1 Haber	Codigo Asiento2 Debe	Descripcion Asiento2 Debe	Codigo Asiento2 Haber	Descripcion Asiento2 Haber
102 - Beneficios Posempleo- Pensiones de Jubilación Patronales	AC - Abono en cuenta	60 - Plan de Activos para Beneficios Posempleo	NO	01 - Beneficiario final	190402001	En administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias	470508	Funcionamiento	570508	Funcionamiento		

Es pertinente aclarar, que las definiciones mencionadas anteriormente, se dispondrán una vez se autorice la creación del atributo contable "60 - Plan de Activos para Beneficios Posempleo", por parte de la administración del SIIF Nación, en atención a la solicitud de la CGN.

- Ahora bien, para el registro de lo indicado en el numeral 3. Causación y pago de la nómina de pensionados, con relación a la actualización del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la SSPD, así como, para el registro del pago de nómina de pensionados de acuerdo con la información suministrada por la fiduciaria, el sistema dispone de la funcionalidad de comprobantes manuales, para lo cual, los códigos contables relacionados en el concepto están dispuestos en las tablas de eventos contables TCON01 y TCON06.
- Con relación al reporte de información en SIIF Nación, se deberá atender lo establecido en el Decreto 1068 de 2015 en el artículo 2.9.1.1.3. Campo de aplicación.

CONCEPTO No. 20231100016021 DEL 15-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento de los beneficios a los empleados a corto plazo.

Doctora
MICHELLE TATIANA MAYORGA AYALA
Alcaldía Municipal de Soacha
Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021582 del 4 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 ánimo de realizar el debido reconocimiento de las nóminas, prestaciones sociales, seguridad social y provisiones a cargo del Municipio de Soacha, se solicita de manera respetuosa que por parte de la Contaduría General de la Nación se aclare mediante concepto y/o procedimiento de aplicación para la contabilización adecuada de estas partidas.

Por tal manera se expone ante ustedes que la Administración maneja dichos temas en la dirección de Gestión Humana, lo cual es base de la proyección anual para la apropiación de los recursos que se espera ser gastados en el curso del año, por los diferentes rubros de manera presupuestal, dicha área informa a la dirección de contabilidad basado en la proyección lo que esperan ejecutar mes a mes, además explican que una vez terminada la vigencia, fenece la cuenta, por lo cual no quedan cuentas por pagar (como ejemplo: vacaciones de algún funcionario que no disfruto, CXP por cesantías), e inicio de nueva vigencia vuelven a realizar la proyección del año.

De acuerdo a lo anterior dónde Gestión Humana informa según a la adopción presupuestal y no contable, se busca tener un concepto claro sobre el reconocimiento de los hechos económicos por concepto de nóminas, prestaciones sociales, seguridad social y provisiones de manera contable”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establece:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

Por lo tanto, respecto a la normativa contable, los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados. 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.

Dentro de estos, se incluyen los beneficios a los empleados a corto plazo que corresponden a 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, de los que hacen parte los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, 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 en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

Por lo tanto, cuando el empleado preste sus servicios se reconocerán los beneficios como un gasto mediante un débito en las subcuentas respectivas de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, 5107-PRESTACIONES SOCIALES y 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS; y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Una vez se efectúe el pago de las obligaciones, estas se cancelarán mediante un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, una provisión es un pasivo a cargo de la entidad que está sujeta a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, por lo tanto, 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.

En este sentido, las prestaciones sociales por concepto de cesantías, intereses de cesantías, primas y vacaciones, se reconocen mes a mes aumentando el valor de la obligación mediante un débito en las subcuentas 510701-Vacaciones, 510702-Cesantías, 510703-Intereses a las cesantías y 510706-Prima de servicios de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en las subcuentas 251102-Cesantías, 251103-Intereses sobre cesantías, 251104-Vacaciones o 251106-Prima de servicios de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Su cancelación se efectuará únicamente cuando efectivamente se haya pagado la obligación o se hayan transferido los recursos a fondos privados, mediante un débito en las subcuentas 251102-Cesantías, 251103-Intereses sobre cesantías, 251104-Vacaciones o 251106-Prima de servicios de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO; y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por lo anterior, dado que el tratamiento presupuestal de las apropiaciones de los recursos destinados al pago de obligaciones laborales difiere del contable, si al final del periodo contable existe la obligación de pagar estos recursos, el pasivo continuará reconocido para efectos contables en los estados financieros del Municipio.

CONCEPTO No. 20231100016651 DEL 26-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos que generan los recursos destinados para cubrir el pago de las cesantías retroactivas de los empleados de la Contraloría Municipal de Yumbo.

Doctora
JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRÁN
Contadora
Contraloría Municipal de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100022742 del 11 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:

“Solicitamos comedidamente nos indique cual es el tratamiento contable de los intereses que genera una cuenta de nuestra entidad contraloría, donde se tiene registrado por concepto de cesantías del régimen retroactivo, en un fondo privado (protección). Fondo que los últimos dos años ha generado unos intereses a favor de la entidad, los cuales se dejan en el fondo, solicitamos conocer cuál es el tratamiento contable y si este recurso pertenece a la contraloría o se debe devolver al municipio y que se debe hacer con estos intereses generados”.

Mediante, llamadas telefónicas del 26 de mayo y 06 de junio de 2023 realizadas a la consultante nos amplió la consulta en los siguientes términos:

Las cesantías del régimen retroactivo las tiene la Contraloría Municipal de Yumbo registradas contablemente en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias y que las cesantías de los empleados las consignan en el Fondo de Protección, las cuales generan unos intereses o rendimientos financieros y los registran en la misma subcuenta como un mayor valor. Por otra parte, el presupuesto de la Contraloría Municipal de Yumbo depende del presupuesto del Municipio de Yumbo.

Además, nos aclaró que los rendimientos financieros a que hace referencia la consulta son los correspondientes a la cuenta global que tiene la Contraloría Municipal de Yumbo en el Fondo de Cesantías Protección, la cual está a nombre de esta, para lo cual, nos envió por correo electrónico el certificado de cesantías de la cuenta global de la Contraloría Municipal de Yumbo que tiene en el Fondo de Cesantías Protección.

CONSIDERACIONES

En cuanto a la naturaleza de las contralorías territoriales, las cuales, conforme al inciso 2 del Artículo 113 de la Constitución Política se constituyen como órganos autónomos e independientes, la Ley 42 de 1993 en su artículo 66 señala:

“CAPÍTULO II

DE LAS CONTRALORÍAS DEPARTAMENTALES, MUNICIPALES Y SUS CONTRALORES

ARTÍCULO 66. En desarrollo del artículo 272 de la Constitución Nacional, las asambleas y concejos distritales y municipales deberán dotar a las contralorías de su jurisdicción de autonomía presupuestal, administrativa y contractual, de tal manera que les permita cumplir con sus funciones como entidades técnicas. (...)”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

31. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

a) premios o bonificaciones por antigüedad, y

b) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

32. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

33. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros

para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo". (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 321 y 340 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".

Además, establece que se debita con "El mayor valor del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo producto de las ganancias realizadas o no realizadas" y se acredita con "El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo que se realicen con cargo a estos recursos". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Las contralorías territoriales son entes técnicos, con autonomía presupuestal y administrativa y hacen parte de los órganos de control, por cuanto ejercen en el territorio la vigilancia de la gestión fiscal. Por consiguiente, y de conformidad con la normativa contable, 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, se reconocerán como un mayor valor del plan de activos.

En consecuencia, la Contraloría Municipal de Yumbo registrará los rendimientos financieros que generan los recursos depositados en la cuenta global que tiene la Contraloría en el Fondo de Cesantías Protección, para cubrir el pago de las cesantías retroactivas, mediante un débito en la subcuenta 190202-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, si corresponden a recursos entregados en administración a dicho fondo, y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por último, si la Contraloría Municipal de Yumbo omitió el registro de los rendimientos financieros generados en periodos anteriores en la cuenta global por concepto de las cesantías retroactivas, corregirá este 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 la Contraloría Municipal de Yumbo registrará los rendimientos financieros generados en periodos anteriores mediante un débito en la subcuenta 190202-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 un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Posteriormente, la Contraloría Municipal de Yumbo evaluará la materialidad del error y, en caso de ser material, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la entidad debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el mismo.

CONCEPTO No. 20231100025441 DEL 30-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Registro del valor neto a pagar al empleado en la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Señor
MARLÓN J. DURÁN A.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010033122 del 17 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:

“Recurrentemente se presenta en la liquidación de la nómina, y en la liquidación de prestaciones sociales, situaciones que no es claro, en cuanto a valores, como efectuar correctamente la imputación contable.

Al liquidar beneficios a los funcionarios deben aplicarse unas deducciones obligatorias, lo que afecta, obviamente, el neto total a pagar al funcionario. Como en los siguientes dos casos

Caso 1. Liquidación de vacaciones:

LIQUIDACIÓN VACACIONES			
51	DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	DB	CR
5107	PRESTACIONES SOCIALES	2,317,000	
510701	Vacaciones	1,319,040	
510704	Prima de vacaciones	899,350	
510707	Bonificación especial de recreación	98,610	
24	CUENTAS POR PAGAR		
2424	DESCUENTOS DE NÓMINA		272,445
242401	Aportes a fondos pensionales		43,390
242402	Aportes a seguridad social en salud		43,390
242407	Libranzas		30,665
242411	Embargos judiciales		155,000
25	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS		
2511	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO		

251104	Vacaciones		XX
251105	Prima de vacaciones		XX
251109	Bonificaciones		XX

Caso 2. Liquidación nómina mensual:

LIQUIDACIÓN NÓMINA PERIÓDICA			
51	DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	DB	CR
5101	SUELDOS Y SALARIOS	2,835,506	
510101	Sueldos	1,741,000	
510119	Bonificaciones	870,500	
510123	Auxilio de transporte	140,606	
510160	Subsidio de alimentación	83,400	
24	CUENTAS POR PAGAR		
2424	DESCUENTOS DE NÓMINA		633,933
242401	Aportes a fondos pensionales		69,640
242402	Aportes a seguridad social en salud		69,640
242404	Sindicatos		17,410
242405	Cooperativas		17,410
242407	Libranzas		40,665
242411	Embargos judiciales		459,168
25	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS		
2511	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO		
251101	Nómina por pagar		XX
251109	Bonificaciones		XX

De acuerdo a anterior:

- ¿Cuál sería una forma razonable para registrar los valores en el CRÉDITO de cada una de las subcuentas del subgrupo 25 afectadas?
- ¿Es razonable seleccionar UNA de las subcuentas a afectar del grupo 25 y registrar en ella el valor total de la cuenta por pagar?
- ¿Debe realizarse una distribución porcentual de las deducciones y aplicarse esta a cada una de las subcuentas del grupo 25 a afectar?
- ¿Cómo registran estos casos las entidades del orden nacional?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establece:

"5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus

servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

6. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera”.

CONCLUSIONES

En el entendido que en el documento de consulta no se relaciona la entidad o empresa, o el marco normativo sobre el cual surge la inquietud, esta será resuelta según lo dispuesto por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De conformidad con la Norma de beneficios a los empleados, cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado se reconocerá el gasto afectando la subcuenta que corresponda de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES

SOBRE LA NÓMINA, 5107-PRESTACIONES SOCIALES y 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, o de las cuentas 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5207-APORTES SOBRE LA NÓMINA y 5208-PRESTACIONES SOCIALES, por el valor total de cada una de las retribuciones efectuadas.

Como contrapartida, el pasivo asociado por los valores de los aportes y otros descuentos que se deberán girar a terceros diferentes al empleado se registrarán en las subcuentas que correspondan de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA y en la subcuenta 249050-Aportes al ICBF y SENA de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ahora bien, para efectuar el registro del valor neto a pagar al empleado, concierne a la entidad identificar el concepto sobre el cual se realiza la deducción y registrar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por el valor neto a pagar, y de esta manera presentar de forma correcta en cada una de las subcuentas los saldos pendientes de pago al empleado.

En consecuencia, para el registro de la cuenta por pagar al empleado se usará cada una de las subcuentas que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por cada uno de los conceptos que se le adeude al empleado, dado que no es correcto seleccionar una única cuenta para agrupar los diferentes conceptos por pagar al empleado.

CONCEPTO No. 20231100026341 DEL 06-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las licencias de maternidad reconocidas por las Entidades Promotoras de Salud-EPS.

Doctor
 GUILLERMO SANMIGUEL ACEVEDO
 Contador Público
 Municipio de Aratoca
 Aratoca, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034732 del 27 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:

"... concepto particular y escrito en materia contable al Ente Territorial, habida cuenta de lo siguiente:

La Secretaria de la Personería Municipal, estuvo de licencia de maternidad desde mediados de diciembre de 2022 y hasta cumplir los 4 meses en parte de la presente anualidad y de acuerdo con la Ley se le cancelo el salario y prestaciones de manera total y oportuna durante estos hechos. La EPS reintegro el valor de la licencia y el Personero quien solicito el concepto (el cual se adjunta), con fundamento en esté solicita que se adelante lo que se indica en el documento.

Las inquietudes de la Secretaria de Hacienda, para dar trámite a la solicitud del Señor Personero, son las siguientes:

1. Dice el Ministerio en relación al tratamiento presupuestal que se debe ajustar el CDP y RP y reducir la obligación (que es un concepto y documento contable), con el fin de liberar la apropiación presupuestal, que implica la reversión del comprobante de egreso, dos últimos documentos (obligación y egreso) que al hacerlo se contraviene el principio de DEVENGO y ESCENCIA SOBRE FORMA, así como el concepto de HECHO ECONOMICO.

3. Si se reversa el comprobante general (obligación) y el comprobante de egreso - necesario para liberar la apropiación presupuestal-, significaría que nunca existió el gasto y pago a favor de la Secretaria en partidas contables, más sí financieramente".

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente".

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establece:

"5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

(..)

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

6. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser asimilados.

En ese sentido, el reconocimiento contable de las incapacidades por enfermedad general o de las licencias de maternidad, se efectúa en el momento en el que se produzca la obligación de pago por parte de la entidad, en atención al principio de devengo, con independencia del instante en que se efectúe el reintegro de los recursos por parte de las Entidades Promotoras de Salud - EPS o Administradoras de Riesgos Laborales - ARL y el efecto que esto genere en el sistema de información presupuestal.

Por lo tanto, cuando surja la obligación para la entidad de efectuar el pago a la empleada de la licencia de maternidad, debitará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, siempre que la entidad tenga un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS y cumpla con los requisitos señalados por Ley para solicitar el reembolso, y acreditará la subcuenta 251108-Licencias de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. El pasivo se cancelará con el giro a la funcionaria.

No obstante, cuando la entidad no cumpla con los requisitos de Ley para solicitar el reembolso y pierda este derecho, reconocerá un gasto en la subcuenta 510216-Licencias de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor que le corresponde pagar a la entidad y un crédito en la subcuenta 251108-Licencias de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, pasivo que se cancelará con el giro a la funcionaria.

Una vez las Entidades Promotoras de Salud-EPS efectúen los reintegros de recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20231100027221 DEL 18-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Tratamiento contable y cálculo actuarial de cuotas partes por pagar que se han pagado y generaron un saldo con naturaleza contraria.

Doctora
MARÍA DEL SOCORRO MARTÍNEZ PINTO
Profesional Especializado - Contabilidad
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036182 del 08 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 CAR Cundinamarca paga mensualmente las Cuotas Partes Pensionales que le corresponden, pero no se tienen a cada corte de vigencia, los cálculos actuariales de las entidades a quienes se giran los recursos, configurándose saldos de naturaleza contraria en forma permanente en la cuenta 251414.

En virtud de lo establecido en la Ley 1753 de 2015 "Artículo 78. Supresión de cuotas partes pensionales, 'Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza, y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros.

Lo dispuesto en el inciso anterior también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieron la calidad de entidades del orden nacional.

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), procederá en el mismo sentido en relación con las

obligaciones por cuotas partes pensionales que haya reconocido a partir del momento en que asumió la función de reconocimiento pensional de entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación, que sean financiadas con recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP).’

De acuerdo con lo anterior, esta Corporación se permite solicitar una guía frente al tratamiento contable de la referida situación con el fin de que los saldos de la cuenta 251414, se ajusten a la realidad económica de las obligaciones de la CAR en tal materia”.

CONSIDERACIONES

El artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 “Todos por un nuevo país”, señala:

“ARTÍCULO 78. SUPRESIÓN DE CUOTAS PARTES PENSIONALES. Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza, y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros.

Lo dispuesto en el inciso anterior también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieran la calidad de entidades del orden nacional.

La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), procederá en el mismo sentido en relación con las obligaciones por cuotas partes pensionales que haya reconocido a partir del momento en que asumió la función de reconocimiento pensional de entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación, que sean financiadas con recursos del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP)”.

Los artículos 2º y 3º del Decreto 1337 de 2016, por el cual se reglamenta el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, señalan:

“Artículo 2. Campo de aplicación. Para los efectos del artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, se entiende que las entidades públicas del orden nacional objeto de la supresión de cuotas partes pensionales son las siguientes:

2.1. Las entidades públicas del orden nacional, que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera sea su naturaleza. Para este fin, se entiende que estas entidades son las incluidas en el primer nivel de cobertura del Estatuto Orgánico de Presupuesto, de acuerdo con los incisos primero y segundo del artículo 3º del Decreto 111 de 1996.

(...)

Parágrafo 1. Teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, continúan vigentes las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar entre entidades territoriales, y entre éstas entidades y las entidades del orden nacional, las cuales continuarán reconociéndose y pagándose en la forma prevista en las disposiciones vigentes.

(...)

Artículo 3º. Procedimiento de supresión. Para efectos de dar cumplimiento a la supresión de cuotas partes pensionales de que trata el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015 y el presente Decreto, las entidades objeto de su aplicación deberán suprimir las obligaciones y los derechos que tuvieren por este concepto, a favor y en contra de las entidades mencionadas en el artículo 2º, efectuando el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros conforme al procedimiento que señale la Contaduría General de la Nación”.

En cuanto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señala:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5.2. Beneficios posemplo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posemplo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posemplo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posemplo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posemplo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados

por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES en pesos, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos

estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión” (Subrayados fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS”.

Por otra parte, la Resolución 674 de 2016, por la cual se establece el procedimiento contable para la supresión de cuotas partes pensionales ordenada por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, reglamentado por el Decreto 1337 de 2016, estableció:

“5. PLAZO PARA LA SUPRESION DE DERECHOS Y OBLIGACIONES POR CUOTAS PARTES PENSIONALES

Las entidades que deban suprimir cuotas partes pensionales, de conformidad con. el artículo 22 del Decreto 1337 de 2016, tendrán que aplicar este procedimiento antes del 31 de diciembre de 2016.

6. SUPRESION DE CUOTAS PARTES PENSIONALES QUE SE GENEREN A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2017

Las cuotas partes pensionales que se generen entre las entidades mencionadas en el artículo 22 del Decreto 1337 de 2016, a partir del 1º de enero de 2017, no serán objeto de reconocimiento contable. Lo anterior, sin perjuicio de que se surta el proceso de consulta establecido en el artículo 5º del Decreto 1337 de 2017”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones, valor que puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales y que son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de estas ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios

posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, se deberá debitar la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que si con los pagos que efectúa la CAR mensualmente por concepto de las cuotas partes, que le corresponden, se ha generado un saldo de naturaleza contraria en la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, esto podría significar que no se han hecho las evaluaciones actuariales correspondientes, con la frecuencia máxima de tres años, y su reconocimiento contable, lo que conlleva a un error que no da cumplimiento a la característica fundamental de representación fiel, además de que la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS no represente fielmente las obligaciones correspondientes.

Por lo anterior, la CAR deberá corregir el error a fin de representar fielmente el valor presente de los pagos futuros que deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones, así como incorporar en los estados financieros los desembolsos realizados, que no afectaron la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la CAR deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error.

Por último, es preciso señalar que si la CAR se encuentra bajo el ámbito de aplicación señalado en el artículo 2º del Decreto 1337 de 2016, debió aplicar lo señalado en Resolución 674 de 2016, emitida por la CGN, esto es efectuar la supresión de cuotas partes pensionales ordenada por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015 y, reglamentada por el decreto mencionado.

Si bien la aplicación de la Resolución 674 de 2016 tenía límite de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2016, las cuotas partes pensionales que se generaran entre las entidades mencionadas en el artículo 2º del Decreto 1337 de 2016, a partir del 1º de enero de 2017 no serían objeto de reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20231100028221 DEL 28-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la bonificación que otorga Colpensiones por cumplir un (1) año completo de servicios efectivamente prestados a la entidad.

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Contador
Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038232 del 23 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 solicita:

“De acuerdo con el Laudo Arbitral emitido el 6 de septiembre de 2016 y ratificado en la convención colectiva de trabajo 2023-2024 celebrada entre Colpensiones y las organizaciones sindicales, Colpensiones reconocerá y pagará a los trabajadores oficiales una bonificación salarial por servicios prestados equivalente al 35% de la remuneración básica mensual, esta bonificación se causará y pagará cada vez que el trabajador cumpla un (1) año completo de servicios efectivamente prestados en Colpensiones.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que la bonificación no se pagará si el trabajador oficial no cumple un (1) año completo de servicios efectivamente prestados, de manera atenta solicitamos nos indiquen la dinámica contable para el reconocimiento de esta bonificación. Deberá registrarse el gasto mensual proporcional como las prestaciones sociales (vacaciones, cesantías, primas y bonificaciones) tal como lo indica el código sustantivo del trabajo o solo se registra cuando cumpla el año de servicio”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, indican:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

6. En caso de que la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la entidad reconocerá un activo por dichos beneficios.

5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de beneficios a los empleados establece que se reconoce 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. Por lo que, la bonificación salarial que otorga Colpensiones por cumplir un (1) año completo de servicios efectivamente prestados a la entidad, que se pagará una vez se cumpla el periodo, se reconocerá y medirá conforme lo establece la norma de beneficios a los empleados a corto plazo.

Los beneficios a corto plazo se reconocen cuando la entidad consuma el beneficio económico o potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

Ahora bien, en el entendido que la bonificación sobre la que se consulta se pagará solo al final del año de servicio prestado por parte del empleado, la entidad reconocerá de forma mensual, el valor de la alícuota que corresponda al servicio prestado durante el mes para aquellos empleados que se espere tengan derecho a la bonificación, como un gasto y un pasivo, mediante un débito en la subcuenta 510119-Bonificaciones de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS o en la subcuenta 520218-Bonificaciones de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS y un crédito en la subcuenta 251109-Bonificaciones de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cuando se efectúe el pago al empleado se cancelará el pasivo.

Si el empleado no cumple el año de servicio, por terminación del contrato de forma anticipada u otra circunstancia, y por lo tanto pierda el derecho a recibir la bonificación, la entidad cancelará el pasivo debitando la subcuenta 251109-Bonificaciones de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditando la subcuenta 510119-Bonificaciones de la cuenta 5101- SUELDOS Y SALARIOS o la subcuenta 520218-Bonificaciones de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, si el gasto se reconoció durante el periodo contable, o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en el periodo contable anterior.

CONCEPTO No. 20231100044081 DEL 18-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Reconocimiento de las cuotas partes pensionales a cargo de la entidad.

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Profesional Especializada - Contadora
Contraloría General del Municipio de Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010051072 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:

“La Contraloría General de Santiago de Cali es una entidad que por su característica jurídica recibe una cuota de fiscalización y Auditaje para cumplir con el control fiscal al Distrito Especial de Santiago de Cali y entidades descentralizadas.

Respecto al aspecto pensional, se hacen aportes a los diferentes fondos de pensión conforme a la escogencia de cada servidor; descuentos del empleado y del empleador conforme aportes de ley.

Igualmente se cumple con el Pagos de las cuotas partes solicitadas desde el Distrito y sus entidades descentralizadas.

Por lo anterior de manera respetuosa y teniendo en cuenta lo expuesto solicito confirmar cuál debe ser el reconocimiento correcto de las cuotas partes pensionales; a su vez es importante aclarar en qué situaciones es pertinente utilizar la cuenta 2514 BENEFICIOS POST EMPLEO- PENSIONES, la Contraloría General de Santiago de Cali no Pensiona”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como el auxilio funerario, los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto o costo asociado.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa 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.

18. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

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 de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 2514 - BENEFICIOS POST EMPLEO - PENSIONES de la siguiente manera: "Representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores. También incluye las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad".

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

"(...) se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con el cálculo actuarial de pensiones, el plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, la nómina de pensionados, las cuotas partes de pensiones por cobrar, las cuotas partes de pensiones por pagar, los bonos o cuotas partes de bonos pensionales, los reintegros

y retroactivos, las indemnizaciones sustitutivas, los aportes pensionales, las obligaciones pensionales a cargo de la Nación y de las entidades territoriales que se pagan a través del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (Fomag), la concurrencia en la financiación del pasivo pensional a cargo de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior o de las entidades del sector salud y la liquidación final del plan de beneficios posempleo relacionado con pensiones.

(...)

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.

(...)

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad 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 posempleo son aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se pagan después de completar el periodo de empleo, entre los cuales se encuentran 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, lo cual incluye las cuotas partes pensionales en las que una entidad concurre.

Por lo anterior, las cuotas partes pensionales a cargo de la Contraloría son beneficios a los empleados posempleo que deberán ser reconocidas atendiendo a lo dispuesto en la Norma de beneficios a los empleados y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

Para el registro de las cuotas partes pensionales sobre las cuales concurre la Contraloría se usará la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones o 251414- Cálculo actuarial

de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POST EMPLEO – PENSIONES.

Para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Por lo que, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones, valor que puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales y que son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de estas ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación debitará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, se deberá debitar la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

De otra parte, se indica que la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES representa el valor de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad relacionadas con sus empleados o extrabajadores, además de las obligaciones pensionales que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la entidad, por lo cual, será usada por las entidades para el reconocimiento de las obligaciones a cargo por concepto de pensiones.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231120001951 del 03-02-2023
20231100009611 del 18-04-2023
20231100012001 del 08-05-2023
20231100018431 del 06-07-2023

1.2.26 PROVISIONES**CONCEPTO No. 20231100001971 DEL 06-02-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Provisiones 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	En qué momento se debe realizar la eliminación de la provisión en los procesos judiciales con sentencias favorables.

Doctor
HERNANDO RAMÍREZ DULCEY
Director Regional Cauca
Servicio Nacional de Aprendizaje
Popayán, 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°20220010057712 del 26 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En reciente visita de la contraloría general de la república determino como hallazgo administrativo de control interno contable, la sobre estimación de la cuenta de provisiones contables porque según la contraloría general la entidad en varios procesos de sentencias favorables, debía a 31 de diciembre de 2021, eliminar la provisión contable ya se encontraban con decisiones favorables ejecutoriadas en primera y segunda instancia, con orden de archivo definitivo.

Pero la entidad argumento que la provisión registrada contablemente a 31 de diciembre de 2021, fue reconocida de acuerdo al reporte de los procesos judiciales realizado en el aplicativo eKOGUI, dable a que la información reflejada en el eKOGUI es insumo de la información de los procesos ACTIVOS los cuales se relacionan en el Informe Mensual de Defensa Judicial en el cual se reflejan las provisiones por litigios y demandas del SENA, valoradas a través del método o criterio técnico utilizado por el SENA para evaluar el riesgo relacionado con las provisiones o contingencias de los procesos judiciales descrito en la Resolución 1-1522 de 2020 del SENA “Por la cual se adopta la metodología de reconocido valor técnico para el cálculo de la provisión contable de los procesos

judiciales, conciliaciones extrajudiciales en contra de la entidad (...)”, que estipula en el artículo 3: (...) En el evento en el que se profiera una sentencia, y/o cuando en el proceso existan elementos probatorios, jurisprudenciales y/o sustanciales que modifiquen su probabilidad de pérdida se deberá actualizar el resultado de la valoración del riesgo de pérdida del proceso”.

Por todo lo anterior y en aras de tener claridad de los procedimientos adecuados para este tipo de actuaciones, le solicitamos a la entidad nos indique en qué momento se debe realizar la eliminación de la provisión contable en los procesos con sentencias favorables a la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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 por la Resolución 211 de 2021, indican:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. Son ejemplos de hechos que pueden ser objeto de reconocimiento como provisiones: los litigios y demandas en contra de la entidad, las garantías otorgadas por la entidad, la devolución de bienes aprehendidos o incautados, los contratos onerosos y los desmantelamientos.

2. La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva." (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en el numeral 2.7, señala:

"Con la sentencia absolutoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo absolutorio o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad cancelará las cuentas de orden o la provisión afectadas durante el litigio o mecanismo alternativo de solución de conflictos de la siguiente manera.

Para la cancelación de las cuentas de orden, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditará la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905- PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Para la cancelación de la provisión, debitará 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 que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Las costas procesales que se liquiden a favor de la entidad 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. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En cumplimiento del principio de Devengo, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Por su parte, la Norma de provisiones contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno expresa que la entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

De conformidad con lo anterior, si la entidad, a 31 de diciembre de 2021, tenía información de sentencias a su favor, es decir, que había una sentencia absolutoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo absolutorio o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial a favor de la entidad, ha debido reconocer el hecho económico cancelando la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la

subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se registró en periodos contables anteriores

En consecuencia, como la entidad no aplicó el procedimiento contable previamente señalado, 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, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por el error; además, en caso de que el error sea material, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada y al ser una corrección de un error correspondiente a periodos anteriores deberá afectarse la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100023511 del 14-08-2023

20231100032391 del 20-10-2023

1.2.27 **ACTIVOS CONTINGENTES**

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000201 del 05-01-2023

20231120043401 del 21-12-2023

1.2.28 **PASIVOS CONTINGENTES**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.29 INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN**CONCEPTO No. 20231100000161 DEL 04-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos girados por Coljuegos al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET provenientes de las rentas obtenidas por la explotación del juego Lotto en Línea – Baloto Electrónico

Doctora
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Secretaría de Hacienda
Gobernación de Antioquia
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° 20220010054592 del 30 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. Antecedentes

(...) La Empresa Industrial y Comercial del Estado Administradora del Monopolio Rentístico de los Juegos de Suerte y Azar – Coljuegos en el ejercicio de sus funciones realiza el recaudo, distribución y pago de las rentas provenientes de los derechos de explotación generados por la operación del juego novedoso Baloto. Recursos que para las entidades territoriales son recaudados y distribuidos por parte de Coljuegos directamente al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET con una periodicidad semestral para atender el pasivo pensional del sector salud.

2. Consideraciones

De acuerdo a lo anterior, en la revisión permanente que realiza la Dirección de Contabilidad sobre los procesos contables y financieros del Departamento de Antioquia, se validó el reconocimiento que se realiza sobre los recursos relacionados en el asunto, encontrando algunas diferencias frente a otras entidades de naturaleza similar, quienes reciben recursos por el mismo concepto de acuerdo a la última Resolución de

distribución y pago emitida por Coljuegos con radicado N° 20222100017144 del 15 de julio de 2022 (adjunta a esta consulta).

En la revisión realizada se encontró que la mayoría de las entidades territoriales con derechos por concepto de estas rentas, vienen reconociendo estos recursos en su contabilidad en la subcuenta 411072 RENTA DEL MONOPOLIO DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR de la cuenta 4110 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, sin embargo, se encontró también que otra gran parte de las entidades territoriales relacionadas en la Resolución reconocen dichos recursos en la subcuenta 442801 PARA PAGO DE PENSIONES Y/O CESANTÍAS de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS. Además, cabe mencionar que algunas otras entidades no hacen uso de ninguna de las dos subcuentas antes mencionadas, sin embargo, no se logra identificar que cuenta utilizan para el reconocimiento de dichos recursos, ya que no es posible individualizar el valor relacionado en la Resolución a través de la información reportada en los formularios de saldos y movimientos a la Contaduría General de la Nación.

Por último, es válido mencionar que se desconoce el proceso contable que realiza Coljuegos sobre estos recursos, ya que no queda claro, si ellos contabilizan el recaudo a través de cuentas del ingreso y luego los distribuyen a través de cuentas del gasto, o si solo reconocen estos recaudos como recursos a favor de terceros.

3. Consulta

Por todo lo anterior, con el fin de dar cumplimiento al Marco Normativo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, nos permitimos preguntar en cual subcuenta contable del Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno deben ser reconocidos los recursos provenientes de las rentas obtenidas por la explotación del juego Lotto en Línea – Baloto Electrónico para el Departamento de Antioquia, recursos girados directamente al FONPET que se destinan a atender el pasivo pensional del sector salud en las entidades territoriales”.

CONSIDERACIONES

La Ley 549 de 1993 “Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional”, establece:

“ARTÍCULO 2º. RECURSOS PARA EL PAGO DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Se destinarán a cubrir los pasivos pensionales los siguientes recursos: (...)

10. Los ingresos que se obtengan por la explotación del Lotto Único Nacional, el cual organizará el Gobierno Nacional dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. Dichos recursos se destinarán a atender el pasivo pensional del sector salud en las entidades territoriales. Inicialmente los recursos tendrán por objeto cubrir la responsabilidad de financiamiento de dicho pasivo prevista en la ley 60 de 1993, para lo cual la asignación de los recursos se distribuirá entre la nación y las entidades territoriales en la misma proporción en que deben financiarse estos pasivos

pensionales, prevista por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993 y las disposiciones que la adicionen o reformen. Una vez cubierta la responsabilidad de financiamiento compartida de acuerdo con la mencionada ley, el producto del Loto se destinará a financiar el resto del pasivo pensional del sector salud, de las entidades territoriales”.

La Ley 643 de 2001, Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, señala:

“ARTÍCULO 2. Titularidad. Los departamentos, el Distrito Capital y los municipios son titulares de las rentas del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la nación.

(...)

Artículo 42. Destinación de las rentas del monopolio al sector salud. Los recursos obtenidos por los departamentos, el Distrito Capital y municipios, como producto del monopolio de juegos de suerte y azar se destinarán para contratar con las empresas sociales del Estado o entidades públicas o privadas la prestación de los servicios de salud a la población vinculada o para la vinculación al régimen subsidiado.

(...)

Parágrafo 3. Los recursos de la lotería instantánea, la lotería preimpresa y del lotto en línea, se destinarán en primer lugar, al pago del pasivo pensional territorial del sector salud, que se viene asumiendo de acuerdo con la Ley 60 de 1993, en forma compartida. Una vez garantizados los recursos para el pago de pensiones el sector salud territorial, se destinará a la financiación de los servicios de salud en los términos establecidos en el parágrafo anterior”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

25. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento”.

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo expuesto en las consideraciones, los departamentos, el Distrito Capital y los municipios son titulares de las rentas del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la nación. Por tal razón, los recursos provenientes de la distribución y giro de los recursos de la explotación de los juegos de suerte y azar, realizada por Coljuegos de acuerdo con lo expuesto en la Ley 643 de 2001, constituyen un ingreso de transacciones sin contraprestación para la entidad territorial.

En consecuencia, dicho ingreso se registrará en la entidad territorial mediante un débito en la subcuenta 131138-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cuando surja el acto administrativo o documento que establezca el derecho de cobro a favor de la entidad.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos del lotto en línea que distribuye Coljuegos se destinan en primer lugar al pago del pasivo pensional territorial del sector salud y se consignan en el Fonpet, con el giro de los recursos por parte de Coljuegos, la entidad territorial debitará la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 131138-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20231100001331 DEL 26-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Equipos recibidos sin entregar nada a cambio

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
 Subdirectora de Contabilidad
 Universidad Internacional del Trópico Americano - UNITROPICO
 Yopal, Casanare

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° 20220010056782 del 19 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Universidad Internacional del Trópico Americano, realiza un convenio con otra universidad, donde nosotros no ponemos recursos pero la otra universidad si nos entrega unos equipos, la consulta es ¿estos equipos entregados por parte de la otra universidad a raíz del convenio, lo registramos contablemente como una donación o cual sería el registro contable?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

"CAPITULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o

servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. 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 recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos 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 recursos, no los reconocerá como activo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los cuales se contemplan las transferencias.

Para el reconocimiento de una transferencia (o donación como indica en su consulta) donde se entregan unos equipos, es importante que la entidad determine si estos se encuentran sujetos a alguna estipulación, es decir, una condición o una restricción en relación con la aplicación o el uso de los bienes recibidos, como se señala a continuación:

Si la transferencia no se encuentra sujeta a estipulaciones o, estando sujeta, se trata de una restricción, es decir, que la entidad que entrega los bienes no impone condiciones sobre su uso o destinación, ni exige la devolución de los mismos de no cumplirse la estipulación, la entidad receptora de los bienes reconocerá este hecho económico en el momento en que se den las condiciones de control de los bienes recibidos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADS, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la transferencia se encuentra sujeta a algún tipo de condición, es decir, cuando se requiere que la entidad que reciba los bienes los use o destine a una finalidad particular y, si esto no ocurre, dichos bienes deberán devolverse a la entidad que los entrega, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, le corresponderá a la entidad que los reciba reconocer un pasivo en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20231120001801 DEL 02-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable del convenio interadministrativo No. 001000 de 2017, suscrito entre Coldeportes (Hoy Ministerio del Deporte), Municipio de Frontino – Antioquia y el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia.

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
 Contador
 Instituto Departamental de Deportes de Antioquia
 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° 20220010055632 del 07 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el año 2017 se firmó un convenio entre Coldeportes (Hoy Ministerio del Deporte), Municipio de Antioquia (beneficiado) e Indeportes, en el convenio en la cláusula de valor del convenio se pactaron los aportes de cada una de las partes (...).

Indeportes Antioquia actuó como aportante de recursos y ejecutor de los convenios entre los municipios y Coldeportes (Hoy Ministerio del Deporte), para lo cual suscribió el convenio 381 de 2017 celebrado con LA EMPRESA DE VIVIENDA DE ANTIOQUIA-VIVA-, Convenio 381 de 2017 cuyo objeto fue la ‘construcción, adecuación y mantenimiento de escenarios deportivos en los municipios del Departamento de Antioquia’

Los recursos aportados por los Municipios y Coldeportes (Hoy Ministerio del Deporte) fueron incorporados al presupuesto de Indeportes Antioquia.

REGISTROS CONTABLES

Aportes

	CUENTA	NOMBRE CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO	
Aportes Municipio	290201	En Administración	Municipio de Frontino		150,000,000	Convenio 1000/2017
	1110	Depósitos En entidades Financieras	Municipio de Frontino	150,000,000		

	CUENTA	NOMBRE CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO	
Aportes Ministerio del deporte	299002	Ingreso Diferido Por Transferencias Condicionadas	Ministerio del Deporte		620,000,000	Convenio 1000/2017
	1110	Depósitos En entidades Financieras	Ministerio del Deporte	620,000,000		

Ejecución

A medida que se iban realizando pagos al contratista del convenio 381 de 2017 (VIVA), la entidad fue acumulando costos y gastos en la cuenta 1520-productos en proceso

	CUENTA	NOMBRE CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO	
Ejecución	1520	Productos en proceso	Municipio de Frontino	500,000,000		
	299002	Ingreso Diferido Por Transferencias Condicionadas	Ministerio del Deporte		500,000,000	
	1520	Productos en proceso	Municipio de Frontino	150,000,000		
	1110	Depósitos En entidades Financieras	Municipio de Frontino			150,000,000
	1520	Productos en proceso	Municipio de Frontino	558,465,899		
	1110	Depósitos En entidades Financieras	Indeportes Antioquia			558,465,899

La entidad a través de ajuste contable realizo la amortización de los recursos aportados por el Municipio afectando la cuenta de ingresos

	CUENTA	NOMBRE CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO	
Aportes Municipio	290201	En Administración	Municipio de Frontino	150,000,000	0	Convenio 1000/2017
	44280206	Convenios Interadministrativos	Municipio de Frontino	0	150,000,000	

(...)

Es correcto que la Entidad haya hecho uso de la cuenta 1520-productos en el proceso para ir acumulando los costos de la ejecución de cada uno de los proyectos ejecutados en el convenio 381 de 2017, o debió ir reconociendo la ejecución de los recursos (municipio y Ministerio del Deporte) haciendo un crédito en la cuenta 29-Otros Pasivos, y la ejecución de los recursos aportados por Indeportes se debió ir reconociendo como un gasto en la cuenta 55-gasto público social; e ir reconociendo el acumulado por cada proyecto en cuentas de orden para llevar el control del costo del proyecto.

En caso de que este procedimiento sea correcto, cuál sería la forma para dar de baja a los costos acumulados en la cuenta 1520-productos en proceso, se debe imputar contra la cuenta de gasto públicos social (cuenta 55), o contra la cuenta del patrimonio (3109-resultados acumulados de ejercicios anteriores)".

En correo del 24 de enero de 2023, con el fin de aclarar lo señalado en las cláusula 8ª y 6ª del convenio interadministrativo No. 001000 de 2017, suscrito entre el Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre (COLDEPORTES), el Municipio de Frontino (el Municipio) y el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia (ente ejecutor), se pregunta al Sr. Fabián Darío Arango ¿qué entidad al finalizar la construcción de la obra tiene el control de la infraestructura construida?, dando respuesta así: "el control, uso y beneficio de la infraestructura es del Municipio de Frontino. Los recursos son aportados por el Ministerio del Deporte y El Municipio, Indeportes es el intermediario y realiza la contratación de la obra y el seguimiento al mismo".

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo No. 001000 de 2017, suscrito entre el Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre (COLDEPORTES), el Municipio de Frontino (el Municipio) y el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia (ente ejecutor), señala:

"CLÁUSULA 1.- OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE COLDEPORTES, EL MUNICIPIO DE FRONTINO, ANTIOQUIA Y EL INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE DEPORTES DE ANTIOQUIA PARA LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO DENOMINADO: 'CONSTRUCCIÓN DE ESCENARIO MULTIPROPÓSITO Y ENTORNO SALUDABLE EN LA UNIDAD DEPORTIVA LA MANDARINA DEL MUNICIPIO DE FRONTINO'.

CLÁUSULA 2.- ESPECIFICACIONES TÉCNICAS: El proyecto consiste en la construcción de cancha de fútbol mediante instalación de grama natural, sistema de filtros y cercamiento perimetral en malla eslabonada, andén perimetral y gimnasio al aire libre.

CLÁUSULA 3.- VALOR DEL CONVENIO: El presente convenio tiene un valor de MIL TRESCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS UN PESOS M/CTE (\$1.328.465.901), aportados de la siguiente manera:
a) COLDEPORTES aportará la suma de QUINIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS UN PESO M/CTE

(\$558.465.901); b) EL MUNICIPIO la suma de CIENTO CINCUENTA MILLONES DE PESOS M/CTE (\$150.000.000) (...) c) EL ENTE EJECUTOR aportará la suma de setecientos veinte millones de pesos m/cte (\$620.000.000).

CLÁUSULA 4. – FORMA DE DESEMBOLSO: COLDEPORTES desembolsará el valor de sus aportes de la siguiente forma: 1. Un primer desembolso (...), previo cumplimiento de los requisitos de ejecución del convenio, suscripción del acta de inicio, entrega de la copia del acto administrativo de la incorporación de los aportes de COLDEPORTES al presupuesto del ente ejecutor y el recibo a satisfacción por parte del supervisor de COLDEPORTES. 2. Un segundo desembolso (...) PARAGRAFO 1: Teniendo en cuenta la naturaleza del negocio jurídico estatal, se entiende que COLDEPORTES no realiza ningún tipo de pago al ente ejecutor, del proyecto, lo que se realizará corresponde a un desembolso de recursos a la cuenta bancaria abierta para el efecto dicha entidad, el cual será responsable de la ejecución del proyecto objeto del convenio y el adecuado manejo y administración de los recursos públicos allí depositados. (...) PARAGRAFO 4: EL MUNICIPIO desembolsará el valor de sus aportes de la siguiente forma: un único desembolso previo cumplimiento (...), entrega de la copia del acto administrativo de la incorporación de los aportes de EL MUNICIPIO al presupuesto del ente ejecutor.

CLÁUSULA 5. OBLIGACIONES GENERALES DEL ENTE EJECUTOR PARA CON COLDEPORTES. (...) 8. Adelantar bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad los trámites precontractuales y contractuales a que haya lugar para adelantar los procesos de selección y contratación de las personas naturales o jurídicas para ejecutar las obras respectivas 12. Recibir las obras bienes o servicios producto del convenio, para su buen uso y mantenimiento. (...) 17. (...) En toda la responsabilidad absoluta en la ejecución del proyecto estará a cargo del ente ejecutor. (...) 20. Dando cumplimiento al Artículo 2.3.5.6 del Decreto 1853 de 2015, el ente ejecutor deberá reintegrar al TESORO NACIONAL, los rendimientos financieros, a más tardar (...) De igual manera, dentro de los (30) días calendario siguientes a la suscripción del acta de liquidación de contrato derivado del convenio, los saldos de los recursos económicos aportados, no ejecutados o no legalizados que se produzcan en ejecución del convenio, los cuales deberán ser reintegrados en la cuenta específica suministrada por COLDEPORTES. (...) 22. Presentar a COLDEPORTE informes mensuales de gestión sobre el avance de ejecución del proyecto (...)

CLAUSULA 6. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL ENTE EJECUTOR PARA CON COLDEPORTES. 12. A través del ente ejecutor, la entidad territorial titular del derecho de dominio del inmueble deberá, recibir jurídica y materialmente la infraestructura deportiva derivada de la ejecución del convenio una vez se termine el convenio interadministrativo y sus contratos derivados, e incorporar fiscalmente la misma a sus inventarios, atender los asuntos administrativos que esta requiera para su adecuado servicio a la comunidad. (...)

CLÁUSULA 7. COMPROMISOS GENERALES DEL ENTE EJECUTOR PARA CON EL MUNICIPIO. (...) 7. Recibir las obras bienes o servicios producto del convenio, para su buen uso y mantenimiento. (...) 11. (...) En todo la responsabilidad absoluta en la ejecución del proyecto estará a cargo del ente ejecutor. (...)

CLAUSULA 8. COMPROMISOS ESPECIALES DEL ENTE EJECUTOR PARA CON EL MUNICIPIO. 5. Recibir jurídica y materialmente la infraestructura deportiva derivada de la ejecución del convenio una vez se termine el convenio interadministrativo y sus contratos derivados, e incorporar fiscalmente la misma a sus inventarios, atender los

asuntos administrativos que esta requiera para su adecuado servicio a la comunidad (...)" (Subrayado fuera de texto).

El contrato interadministrativo. No. 381 de 2017 celebrado entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia (Indeportes Antioquia) y la Empresa de Vivienda de Antioquia – VIVA (el contratista), señala:

"Consideraciones (...) 11) A continuación, se relacionan algunos de los municipios que presentaron proyectos de infraestructura, solicitando la cofinanciación de Indeportes Antioquia y Coldeportes para la 'Construcción de escenarios deportivos saludables en los municipios del departamento de Antioquia', debidamente viabilizados por COLDEPORTES, y en virtud de los cuales ambas entidades suscribieron convenios interadministrativos, en aras de fortalecer el fomento y desarrollo deportivo en el Departamento de Antioquia, los municipios son: ... Frontino, (...)

12) En los convenios interadministrativos realizados se estableció que el ente ejecutor de los mismos sería INDEPORTES ANTIOQUIA, motivo por el cual, la Entidad, para la correcta ejecución de los convenios, pretende contratar una empresa con experiencia en la ejecución de proyectos de infraestructura, que se constituya en el aliado estratégico para el desarrollo de la totalidad del proyecto.

13) Así las cosas, Indeportes Antioquia considera oportuno llevar a cabo contrato interadministrativo con la Empresa de Vivienda de Antioquia – VIVA, empresa industrial y comercial del estado del orden Departamental (...)

14) Que la presente contratación se regirá de acuerdo a los anteriores considerandos y las normas vigentes en materia contractual y en especial por las siguientes cláusulas: PRIMERA – OBJETO: construcción, adecuación y mantenimiento de escenarios deportivos en los municipios del departamento de Antioquia" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores

en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

"3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y

acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS que corresponda y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915 CONTROL POR CONTRA (DB).

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo estipulado en el Contrato interadministrativo No. 001000 de 2017, se concluye que los recursos entregados como aporte por parte del Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre -COLDEPORTES (hoy Ministerio del Deporte) y el Municipio de Frontino, con el objetivo de llevar a cabo el proyecto denominado “Construcción de escenario multipropósito y entorno saludable en la unidad deportiva la mandarina del municipio de Frontino” corresponden a recursos recibidos en administración por parte del INDER.

Lo anterior, dado que los recursos en administración se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica y la entidad que los entrega no pierde el control de estos. En el caso particular, el administrador no es quien obtiene los beneficios económicos o el potencial de servicio de los recursos administrados, ya que conforme a la cláusula 6ª del convenio, deberá entregar la infraestructura deportiva derivada de la ejecución del convenio a la entidad territorial. Adicionalmente, la entidad administradora deberá reintegrar al final del convenio los recursos no aplicados, y los rendimientos, si los hubiera, a la entidad que entregó los recursos.

Por lo tanto, el reconocimiento contable es el siguiente:

- Entrega de recursos en administración

Dado que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de la infraestructura deportiva derivada de la ejecución del convenio serán para el Municipio, los recursos aportados por el Ministerio del Deporte para la ejecución del contrato corresponden a una transferencia efectuada al Municipio, lo cual registrará el Ministerio debitando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda por el desembolso los recursos.

Por su parte, el Municipio registrará la transferencia de estos recursos, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por cuanto los recursos no son girados a sus cuentas bancarias sino entregados al administrador y ejecutor del contrato.

Asimismo, corresponderá al Municipio registrar los recursos que entregue al INDER como aporte para el desarrollo del contrato en un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De esta manera y de acuerdo con lo descrito en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, cuando el Municipio y el Ministerio del Deporte efectúen el giro de los recursos para que sean administrados por el INDER en una cuenta bancaria desde donde se ejecutan, el INDER registrará 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.

- Ejecución de recursos

En la medida en que se ejecuten las actividades previstas por parte del ente ejecutor del contrato para obtener la infraestructura objeto del mismo, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, con base en la información que reporte el ente ejecutor.

Además, como el INDER también aporta recursos para la finalidad del convenio, con base en la información sobre la ejecución de los recursos que este haya aportado, reconocerá el gasto por transferencia en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS y la cuenta por pagar correspondiente, para lo cual el Municipio debitará en igual medida el activo o gasto correspondiente y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En relación con el activo que se encuentra en construcción, y que durante la ejecución del contrato está bajo la administración del INDER, será registrado por el INDER 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.

- Pago al proveedor o contratista (de conformidad con el convenio 381 de 2017)

Si el pago se realiza con recursos recibidos del Ministerio del Deporte o del Municipio, el INDER como ente ejecutor cancela la obligación mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, el Municipio debitará el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, mencionado anteriormente, y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior implica que el Ministerio del Deporte deberá disminuir el valor de los recursos reconocidos en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el Municipio por su parte disminuirá el valor de la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, reconociendo el gasto por transferencia e ingreso por transferencia, respectivamente.

Si el pago se realiza con recursos que el INDER aporta, el INDER como ente ejecutor, cancela la obligación mediante un débito en la subcuenta que corresponda 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.

- Entrega del bien al beneficiario

Al finalizar la obra y de conformidad con el convenio interadministrativo mencionado, el bien se encuentra en condiciones de uso y se realiza la entrega del mismo a la entidad territorial, el INDER cancelará las cuentas de orden en las cuales reconoció el bien durante la ejecución del contrato, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, el Municipio que durante la ejecución del contrato reconocía el bien en la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN realizará la reclasificación a la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información hacia el área contable y financiera desde las áreas fuente de la información, principalmente las áreas encargadas de la asesoría jurídica, la contratación y la ejecución del convenio; así como entre la partes que celebran los convenios y contratos administrativos e interadministrativos, lo cual cobra mayor relevancia tratándose de actos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Por otra parte, siguiendo el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se deberá 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, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100002471 DEL 13-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con las regalías distribuidas para proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables

Doctora
MARÍA ANGÉLICA FERNÁNDEZ MAHECHA
Asesor - Subdirección De Operaciones
Ministerio de Hacienda y Crédito 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° 20230010000972 del 06 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Conforme a lo establecido en la resolución 191 de 2020 expedida por la CGN, en su numeral 2.2.2. Identificación de los elementos de las regalías distribuidas para proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables, agradezco indicar los registros contables que se deben efectuar para dicho numeral, considerando la expedición de la resolución 331 de 2022, en su anexo, el numeral 12 del capítulo IV ingresos indica: ‘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’”.

Adicionalmente, se amplía la consulta el día 19 de enero de 2023, dando alcance al mismo radicado citado, así:

“(…) con el fin, que en dicha respuesta se incluyan los registros contables de todas las entidades que participan (SGR, Entidad Beneficiaria, Ejecutores de proyecto)”.

CONSIDERACIONES

El artículo 37 de la Ley 2056 de 2020 establece:

“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.

Las entidades ejecutoras de recursos del Sistema son responsables de suministrar de forma veraz, oportuna e idónea, la información de la gestión de los proyectos que se requiera e implementar las acciones que sean pertinentes para encauzar el desempeño de los proyectos de inversión y decidir, de manera motivada, sobre la continuidad de los mismos, sin perjuicio de las acciones de control a las que haya lugar.

(…)

PARÁGRAFO TERCERO. 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.

Se exceptúan los casos en los que por causas no atribuibles a la entidad designada como ejecutora no se logre expedir el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados en los seis (6) meses, caso en el cual las entidades u órganos podrán prorrogar hasta por doce (12) meses más lo estipulado en este párrafo. La Comisión Rectora del Sistema General de Regalías reglamentará estos casos” (subrayado fuera del texto).

Como reglamentación de lo anteriormente expuesto, el artículo 1.2.1.2.22. del Decreto 1821 de 2020 dispone:

“Artículo 1.2.1.2.22. Ejecución de proyectos de inversión. La ejecución de los proyectos de inversión se adelantará por la entidad designada para tal fin por la instancia competente, según corresponda.

(...)

La instancia correspondiente que aprueba el proyecto de inversión registrará dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento de los términos previstos en el presente artículo, la liberación automática de recursos en el Banco de Proyectos de Inversión del Sistema General de Regalías e informará de dicho registro en este mismo término a la entidad designada como ejecutora y a la entidad designada para la contratación de la interventoría, cuando aplique. El trámite de dicho registro y su información a las entidades antes señaladas no impide la ocurrencia de la liberación automática de los recursos de la que trata el parágrafo 3° del artículo 37 de la Ley 2056 de 2020.

Parágrafo 1°. 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, deberá incluirse dentro del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías - SPGR como un registro previo al Registro Presupuestal del Compromiso y posterior a la expedición del Certificado de Disponibilidad Presupuestal. En los casos en que aplique y de acuerdo con la disponibilidad de los servicios de interoperabilidad entre sistemas de información, dicho acto administrativo podrá ser tomado directamente del Sistema Electrónico de Contratación Pública – SECOP” (subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, dispone lo siguiente:

“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” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, 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 indica:

“2.2.2. Identificación de los elementos de las regalías distribuidas para proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables

Con base en el acto administrativo con el que se aprueba el proyecto de inversión y en el que se identifica la entidad beneficiaria de la regalía junto con la entidad ejecutora del proyecto de inversión, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Adicionalmente, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR y acreditará la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias 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, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía

debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, 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 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, si la entidad beneficiaria de la regalía redistribuye a otra entidad recursos de regalías para financiar proyectos de inversión, se aplicará lo señalado en el numeral 3.1. de este Procedimiento; si no los redistribuye, se aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. de este Procedimiento” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en los antecedentes y las consideraciones expuestas se concluye que una transferencia se considerará como condicionada cuando a) exista una obligación de rendimiento, b) los recursos deban devolverse a la transferidora si estos no se usan para el propósito particular y esta tenga la facultad de hacer exigible la devolución y d) la transferidora tenga la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento.

Para el caso de las regalías distribuidas para proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables, se identifica que:

a) Existe una obligación de rendimiento toda vez que los recursos que se aprueban están destinados a un proyecto de inversión específico.

b) El párrafo tercero del artículo 37 de la Ley 2056 de 2020 establece que los recursos aprobados se liberan automáticamente si la entidad designada ejecutora no expide el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o el acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados. De lo anterior se observa que los recursos son susceptibles de devolución si no se evidencia, en el periodo establecido en las disposiciones legales, la destinación de los recursos al propósito específico.

c) La capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento está circunscrita a los plazos establecidos legalmente para validar si la entidad designada ejecutora expide el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o el acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados. En este sentido, se observa que el artículo 1.2.1.2.22. del Decreto 1821 de 2020 particulariza los mecanismos de los que dispone el Sistema

General de Regalías para validar si la entidad designada ejecutora cumple con las exigencias de las disposiciones legales en el plazo establecido, a saber, el registro que hace la instancia correspondiente de la liberación automática de recursos en el Banco de Proyectos de Inversión del Sistema General de Regalías y la inclusión dentro del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías - SPGR del acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados.

En consecuencia, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la contabilidad del Sistema General de Regalías, y las entidades beneficiarias de las regalías deben atender a los registros contables planteados en el numeral 2.2.2. Identificación de los elementos de las regalías distribuidas para proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables del 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. Adicionalmente, se precisa que, si la entidad beneficiaria de la regalía redistribuye a otra entidad recursos de regalías para financiar proyectos de inversión, se aplicará lo señalado en el numeral 3.1. de dicho Procedimiento; si no los redistribuye, se aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. de dicho Procedimiento.

CONCEPTO No. 20231100002831 DEL 15-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de las cuotas de auditaje y fiscalización en las contralorías municipales

Doctora
 ROSA EDELMIRA ÁNGEL CALDERÓN
 Profesional Especializado – Secretaría General
 Contraloría Municipal de Villavicencio
 Villavicencio, Meta

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° 202300010000682 del 5 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Contraloría municipal de Villavicencio, en el año 2022 estaba contabilizando los ingresos provenientes de la transferencia que le hace la alcaldía municipal de Villavicencio a la cuenta 138490 otras cuentas por cobrar con la contrapartida 470508 fondos recibidos, funcionamiento. Pero en septiembre de 2022 la contraloría fue auditada por AGN y dejaron como hallazgo dejando como observación realizar la reclasificación a las siguientes 131128 cuotas de fiscalización y auditaje contra la 411045 cuota de sostenimiento.

Ahora viene la duda, ya que el contador público de la alcaldía de Villavicencio me comunicó que las cuentas que se deben de utilizar de acuerdo a una capacitación que habían tenido eran las siguientes cuentas:

CUENTAS POR COBRAR 133712 OTRAS TRANSFERENCIAS.
 INGRESOS 442803 PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO.

Teniendo en cuenta todo lo anterior les agradezco cuál de los tres procedimientos es el correcto para no seguir cometiendo errores”.

Mediante llamada telefónica el 8 de febrero de 2023, la doctora Brenda Guevara señaló que las transferencias a las que hace referencia la consulta corresponden a las cuotas de fiscalización y auditaje.

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 1416 de 2010, por medio de la cual se fortalece al ejercicio del control fiscal, indica lo siguiente:

“Artículo 2º. Fortalecimiento del Control Fiscal de las Contralorías Municipales y Distritales. (...)

Parágrafo. Las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización hasta del punto cuatro por ciento (0.4%), calculado sobre el monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior, excluidos los recursos de créditos; los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización.”

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos 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.

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

25. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio, y en los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, hacen parte de estos ingresos aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Así, por una parte, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación recibidos de terceros y, por otra parte, los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado.

Por lo anterior, y atendiendo al artículo 2º de la Ley 1416 de 2010 el cual señala que las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización para fortalecer el control fiscal de las contralorías municipales y distritales, los recursos que perciban estas contralorías por este concepto atenderán a lo señalado por el numeral 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. Por lo tanto, dicho ingreso se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20231100007951 DEL 15-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos que recibe el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD y que deben ser reconocidos en la contabilidad de la Unidad Nacional para la Gestión de Riesgo de Desastres – UNGRD, como entidad que controla el Fondo.

Doctora
 DIANA MIREYA PARRA CARDONA
 Secretaria General
 Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres
 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°20220010057302 del 22 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD no solo administra recursos del Presupuesto General de la Nación, sino a que su vez, en cumplimiento de la implementación de la Política Nacional de Gestión del Riesgo, también recibe recursos de terceros como son entidades del orden público a nivel nacional y territorial, entidades públicas y privadas y donaciones nacionales e internacionales. Por lo anterior, solicitan el tratamiento contable que se le debe dar a estos recursos.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, indican:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN**1.1. Criterio general de reconocimiento**

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

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.

(...)

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.

(...)

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.

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

1.3.2. Medición

22. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia 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” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, 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, 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 fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...).

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.” (subrayados fuera del texto).

Así mismo, la Contaduría General de la Nación, en el concepto con radicado CGN N° 20231120002511 del 13 de febrero de 2023, concluye:

“(…) En virtud de lo anterior y en atención a que lo establecido en el concepto implica un cambio sustancial para la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y para el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres en cuanto a la aplicación de la normativa contable expedida por la CGN, se requiere establecer una prórroga en la aplicación del concepto referido, con el fin de que la Fiduciaria La Previsora S.A., y la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres puedan adelantar los trámites necesarios para llevar a cabo de forma integral lo establecido en dicho concepto. De conformidad con lo anterior, se establece que el concepto con radicado CGN N° 20221120072441 del 05 de diciembre del 2022, tendrá aplicación a partir del periodo contable 2023. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, a partir de 2023, la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD) registrará en la contabilidad del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD), los recursos recibidos de terceros de la siguiente manera:

En aplicación de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, cuando se reciban recursos que no impongan estipulaciones o si las impone estas correspondan a restricciones, se reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso. Por su parte, cuando la entrega de los recursos imponga condiciones, la entidad receptora reconocerá inicialmente un activo sujeto a una condición y un pasivo diferido. El pasivo diferido se reducirá en la medida en que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Adicionalmente, si los recursos se administran a través de un patrimonio autónomo, se atenderá lo establecido en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Así las cosas, el tratamiento contable de la recepción de los recursos es el siguiente:

1. Registros contables que debe realizar la UNGRD, en la contabilidad del FNGRD, cuando se reciban recursos que no impongan estipulaciones o si las impone estas correspondan a restricciones:

Con el derecho a percibir los recursos de parte del tercero, la UNGRD debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442827-Bienes y recursos en efectivo procedentes de gobiernos extranjeros, 442828-Bienes y recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales, 442829-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas o 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, dependiendo la naturaleza de quien realiza la entrega del recurso.

Cuando los recursos se reciban en el patrimonio autónomo, la UNGRD debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2. Registros contables que debe realizar la UNGRD, en la contabilidad del FNGRD, cuando existan condiciones:

Cuando se tenga el derecho a percibir los recursos de parte del tercero, la UNGRD debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando los recursos se reciban en el patrimonio autónomo, la UNGRD debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Respecto de la ejecución de los recursos entregados por terceros cuando existen condiciones, hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a su uso o destinación, se reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 442827-Bienes y recursos en efectivo procedentes de gobiernos extranjeros, 442828-Bienes y recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales, 442829-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas o 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, dependiendo la naturaleza de quien realiza la entrega del recurso.

En ambos casos, la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, se actualizará con la información que suministre la sociedad fiduciaria, de conformidad con el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

CONCEPTO No. 20231100010381 DEL 02-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros y los reintegros de recursos no ejecutados en contratos interadministrativos celebrados con otras entidades públicas.

Señores
INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA PASCUAL BRAVO
Medellín, Antioquia

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:

“Solicitamos de su ayuda en el manejo y clasificación contable de los recursos no ejecutados y de los rendimientos financieros, que se reintegran al Contratante o Mandatario, de los contratos interadministrativos celebrados con otras entidades públicas, ya que en el radicado No 20221100055141 del 11-08-2022, no se contempla el registro y clasificación de estos reintegros, los cuales no son recursos de la Institución como contratista o ejecutora”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“43. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.2. 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.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

75. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

76. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalan:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

(...)

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.

(...)

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.

27. Si la devolución se origina por una transferencia condicionada, la entidad disminuirá el pasivo previamente reconocido y cualquier diferencia entre el este y el valor de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo.

28. Si la devolución no se origina por una transferencia condicionada, el reconocimiento de la cuenta por pagar afectará el resultado del periodo.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

(...)

18. La entidad medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica (...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra (...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración (...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 340 de 2022, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, así: "Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad 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".

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y en aplicación del principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual señala que las transacciones se reconocen atendiendo a su esencia económica, el tratamiento contable de los rendimientos financieros, así como de la devolución de recursos no ejecutados, en el marco de contratos interadministrativos dependerá de cómo se clasifique el contrato para su reconocimiento, es decir, si corresponde a un contrato a través del cual la entidad percibe ingresos condicionados, ingresos no condicionados, ingresos por prestación de servicios o los recursos se reciben en administración.

Por lo anterior, los registros contables serán los siguientes:

- Rendimientos financieros

Para el caso de los contratos que conlleven a la entidad receptora al reconocimiento de ingresos condicionados, ingresos no condicionados, ingresos por prestación de servicios, y que de acuerdo con lo pactado en el contrato, los rendimientos financieros generados deban ser entregados a la entidad contratante, la entidad receptora los registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando efectúe el giro de los recursos a la entidad contratante, se debitará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el caso de que los rendimientos financieros sean generados en el marco de un contrato de recursos recibidos en administración, se aplicará el numeral 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual señala que cuando el administrador reciba los rendimientos los registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el giro de los rendimientos a la entidad que controla los recursos se 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.

- Devolución de recursos no ejecutados

La devolución de recursos no ejecutados de los contratos que implican el reconocimiento de ingresos condicionados se registrará por parte de la entidad receptora debitando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos se debitará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el caso de los contratos relacionados con ingresos no condicionados, la entidad receptora registrará la devolución de los recursos no ejecutados debitando la subcuenta 589044-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si los recursos se recibieron en

periodos contables anteriores, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si los recursos se recibieron en el periodo contable actual, y acreditando la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos se debitará la subcuenta 249069-Devolución de transferencias de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Para los contratos de ingresos por prestación de servicios, y de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, los ingresos que se generen por prestación de servicios se reconocerán en el resultado del periodo según el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, lo que implica que si se debe efectuar la devolución de recursos no ejecutados es debido a que los recursos se recibieron de manera previa a la prestación del servicio por parte de la entidad, por lo tanto, estos deberán estar registrados en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Si una vez finalizada la prestación del servicio pactado existen recursos que deban ser devueltos a la entidad contratante, entonces la entidad que actúa como contratista deberá efectuar la reclasificación de los saldos de ingresos recibidos por anticipado, para lo cual registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el giro de los recursos se 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.

En el caso de la devolución de los recursos no ejecutados que fueron recibidos a través de un contrato de administración de recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con lo cual la entidad administradora al hacer el giro de 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.

CONCEPTO No. 20231100012001 DEL 08-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Procedimiento contable a desarrollar por parte de los municipios y departamentos certificados en educación para registrar los aportes patronales y del afiliado, cuyos recursos no han sido transferidos por el Ministerio de Educación Nacional al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

Doctor
CARLOS ARIAS BUSTAMANTE
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100017772 del 04 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:

“El DNP distribuye de forma anual los recursos del Sistema General de Participaciones-Educación en cumplimiento de la Ley 715 de 2001. Por su parte, el Ministerio de Educación mensualmente hace los giros a las cuentas maestras de las entidades territoriales certificadas en educación. La Ley 715 en su artículo 18 establece ‘...Las sumas correspondientes a los aportes patronales y del afiliado, de seguridad social y ^{SEPI}parafiscales de las entidades territoriales por concepto del personal docente de las instituciones educativas estatales, se descontarán directamente de los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones....’. Es decir, las sumas por aportes patronales son descontados y girados al FOMAG de forma directa por el Ministerio de Educación Nacional y desde cada entidad territorial certificada en educación se realiza el trámite presupuestal, sin situación de fondos, y contable respectivo. En los últimos años, como consecuencia del déficit del SGP, los aportes patronales han sido aplazados en los últimos meses del año y se pagan en la vigencia siguiente. Para el presente año no son girados los aportes patronales al FOMAG desde el mes de febrero y sería cancelados en el primer semestre del 2024. Ahora, teniendo en cuenta que la nómina se liquida de forma mensual y que no se está girando al FOMAG, y no hay movimiento presupuestal en la entidad. ¿cuál es el procedimiento contable a desarrollar por parte de los municipios y departamentos certificados en educación para registrar la información?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 91 de 1989, por la cual se crea el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, indica:

“ARTÍCULO 3. Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital (...).

ARTÍCULO 4. El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, atenderá las prestaciones sociales de los docentes nacionales y nacionalizados que se encuentren vinculados a la fecha de la promulgación de la presente Ley, siempre con observancia del artículo 2, y de los que se vinculen con posterioridad a ella. Serán automáticamente afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, los docentes nacionales y nacionalizados que se encuentren vinculados a la fecha de la promulgación de la presente Ley, quienes quedan eximidos de requisito económico de afiliación. Los requisitos formales que se exijan a éstos, para mejor administración del Fondo, no podrán imponer renuncias a riesgos ya asumidos por las entidades antecesoras, las cuales reconocerán su respectivo valor en los convenios interadministrativos. El personal que se vincule en adelante, deberá cumplir todos los requisitos de afiliación de naturaleza formal o normativa y económica.

ARTÍCULO 5. El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:

1. Efectuar el pago de las prestaciones sociales del personal afiliado.
2. Garantizar la prestación de los servicios médico asistenciales, que contratará con entidades de acuerdo con instrucciones que imparta el Consejo Directivo del Fondo.
3. Llevar los registro contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda.
4. Velar para que la Nación cumpla en forma oportuna con los aportes que le corresponden e igualmente transfiera los descuentos de los docentes.
5. Velar para que todas las entidades deudoras del Fondo Nacional de Prestaciones del Magisterio, cumplan oportunamente con el pago de sus obligaciones.

(...)

ARTÍCULO 9. Las prestaciones sociales que pagará el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, serán reconocidas por la Nación a través del Ministerio de

Educación Nacional, función que delegará de tal manera que se realice en las entidades territoriales” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, indica:

“ARTÍCULO 1o. NATURALEZA DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. El Sistema General de Participaciones está constituido por los recursos que la Nación transfiere por mandato de los artículos 356 y 357 de la Constitución Política a las entidades territoriales, para la financiación de los servicios cuya competencia se les asigna en la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 5o. COMPETENCIAS DE LA NACIÓN EN MATERIA DE EDUCACIÓN. Sin perjuicio de las establecidas en otras normas legales, corresponde a la Nación ejercer las siguientes competencias relacionadas con la prestación del servicio público de la educación en sus niveles preescolar, básico y medio, en el área urbana y rural:

(...)

5.13. Distribuir los recursos para educación del Sistema General de Participaciones, conforme a los criterios establecidos en la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 6o. Competencias de los departamentos. Sin perjuicio de lo establecido en otras normas, corresponde a los departamentos en el sector de educación las siguientes competencias:

(...)

6.2. Competencias frente a los municipios no certificados.

(...)

6.2.3. Administrar, ejerciendo las facultades señaladas en el artículo 153 de la Ley 115 de 1994, las instituciones educativas y el personal docente y administrativo de los planteles educativos, sujetándose a la planta de cargos adoptada de conformidad con la presente ley. Para ello, realizará concursos, efectuará los nombramientos del personal requerido, administrará los ascensos, sin superar en ningún caso el monto de los recursos disponibles en el Sistema General de Participaciones y trasladará docentes entre los municipios, preferiblemente entre los limítrofes, sin más requisito legal que la expedición de los respectivos actos administrativos debidamente motivados.

(...)

ARTÍCULO 7o. Competencias de los distritos y los municipios certificados.

(...)

7.3. Administrar, ejerciendo las facultades señaladas en el artículo 153 de la Ley 115 de 1994, las instituciones educativas, el personal docente y administrativo de los planteles educativos, sujetándose a la planta de cargos adoptada de conformidad con la presente ley. Para ello, realizará concursos, efectuará los nombramientos del personal requerido, administrará los ascensos, sin superar en ningún caso el monto de los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones asignado a la respectiva entidad territorial y trasladará docentes entre instituciones educativas, sin más requisito legal que la expedición de los respectivos actos administrativos debidamente motivados.

(...)

ARTÍCULO 15. DESTINACIÓN. Los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones se destinarán a financiar la prestación del servicio educativo atendiendo los estándares técnicos y administrativos, en las siguientes actividades:

15.1. Pago del personal docente y administrativo de las instituciones educativas públicas, las contribuciones inherentes a la nómina y sus prestaciones sociales.

(...)

Artículo 17. Transferencia de los recursos. Los recursos de la participación de educación serán transferidos así:

Los distritos y municipios certificados recibirán directamente los recursos de la participación para educación.

(...)

ARTÍCULO 18. ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS. Los departamentos, los distritos y los municipios certificados administrarán los recursos del Sistema General de Participaciones en cuentas especiales e independientes de los demás ingresos de las entidades territoriales. Estos dineros no harán unidad de caja con las demás rentas y recursos de la entidad territorial. Estos recursos, del sector educativo, no podrán ser objeto de embargo, pignoración, titularización o cualquier otra clase de disposición financiera.

PARÁGRAFO 1o. Las sumas correspondientes a los aportes patronales y del afiliado, de seguridad social y parafiscales de las entidades territoriales por concepto del personal docente de las instituciones educativas estatales, se descontarán directamente de los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones. La Nación contará con un plazo no mayor de dos años para perfeccionar el proceso de

descuentos, con la información de las entidades territoriales.

Parágrafo 2º. Los recursos que correspondan al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio, incluidos los del Fonpet, serán descontados directamente por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y girados al Fondo” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, indica:

“ARTÍCULO 2.4.4.2.2.4. Giro de los aportes. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con cargo a la participación para educación de las entidades territoriales en el Sistema General de Participaciones, girará directamente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, descontados del giro mensual, en las fechas previstas en la Ley 715 de 2001, los aportes proyectados conforme al artículo anterior de acuerdo con el programa anual de caja PAC, el cual se incorporará en el presupuesto de las entidades territoriales sin situación de fondos”(Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señala:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente: a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posemplo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

3. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 91 de 1989, el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, en adelante, Fomag, es una cuenta especial de la Nación, cuyos recursos son manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tiene más del 90% del capital. El Fomag atenderá las prestaciones sociales del personal docente nacional y nacionalizado, que se encuentren vinculados a la fecha de la promulgación de la mencionada ley y de aquellos que se vinculen con posterioridad.

De otra parte, la Ley 715 de 2001 establece que el Sistema General de Participaciones está constituido por los recursos que la Nación transfiere a las entidades territoriales, para la financiación de, entre otras cosas, la prestación del servicio educativo. Una forma de financiar el servicio educativo es a través del pago de las contribuciones inherentes a la nómina y las prestaciones sociales del personal docente y administrativo.

Así mismo, la ley antes mencionada indica que los recursos del Sistema General de Participaciones se administrarán por los departamentos, los distritos y los municipios certificados, en cuentas especiales e independientes de los demás ingresos de las entidades territoriales. Es de aclarar que, los aportes patronales y del afiliado, de seguridad social y parafiscales, se descontarán directamente de los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para girarlos directamente al Fomag.

Así las cosas, se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Con la expedición del acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de participación para la educación, la Nación, a través del Ministerio de Educación Nacional, en adelante, MEN, debitará la subcuenta 540818-Participación para educación de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, las entidades territoriales certificadas debitarán la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 440818-Participación para educación de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Cuando la Nación, a través del MEN efectúe el giro de los recursos al Fomag, debitará la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, las entidades

territoriales certificadas debitarán las subcuentas que correspondan de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditarán la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, con independencia de que los aportes patronales no se estén girando al Fomag, las entidades territoriales certificadas los reconocerán cuando consuman el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el docente, en las subcuentas que correspondan de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y, cuando la Nación, a través del MEN, efectúe los giros al Fomag, las entidades territoriales aplicarán el procedimiento contable antes señalado.

CONCEPTO No. 20231100016451 DEL 22-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos depositados y administrados en una fiducia de conformidad con el Convenio suscrito entre Inviás y la UNGRD-FNGRD.

Doctora
LUZ MIREYA HERRERA CÉSPEDES
Coordinadora Grupo Contabilidad
Instituto Nacional de Vías
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024872 del 24 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:

1. ¿El comité de inventarios puede añadir a sus funciones acciones propias de un comité de bajas, en ese orden de ideas podemos llamarlo comité de inventarios y bajas?
2. ¿Es obligatorio para poder realizar el proceso de bajas contables y bajas físicas, que exista por separado un comité de inventarios y un comité de bajas, o pueden estar unidos? ¿Además, deben ser adoptados con acto administrativo?
3. ¿Existe algún lineamiento a nivel nacional en el cual nos podamos basar para proceder con el proceso administrativo y contable de bajas de bienes?”.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

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

Preguntas 1 y 2

En atención a que el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es el único comité respecto al cual la CGN establece la posibilidad de su creación, las inquietudes planteadas en su consulta se resolverán atendiendo a lo señalado por la CGN para dicho Comité y no para el comité de inventarios también referido en su consulta.

Así las cosas, se tiene que 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, además, que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen la forma y documento para su creación, su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité, incluyendo la fusión de este con otros.

Lo anterior, teniendo en cuenta que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho comité se encuentran las relativas a la depuración o baja en cuentas de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

Así las cosas, en caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con otro comité, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el numeral

3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

Pregunta 3

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida deje de cumplir la definición de activo o pasivo; lo cual ocurre cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Así las cosas, por ejemplo, tratándose de propiedades, planta y equipo, se tiene que la Norma señala que se reconocerán como tales, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para propósitos administrativos; por lo cual, en caso de que un computador 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 obtener un potencial de servicio o 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 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; 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 entidad.

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 entidad, 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.

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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 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 Entidades de Gobierno → 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 encuentra en 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.

Dichas normas se pueden consultar en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → 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.

Ahora bien, es preciso señalar que la anterior normativa y los lineamientos para la depuración señalados corresponden a la realización de la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, es decir, corresponde a la baja en cuentas de carácter contable. Así las cosas, para efecto de realizar el proceso administrativo para realizar la baja en cuentas referido en su consulta, la entidad, con el apoyo de su área jurídica, deberá ceñirse a lo que sobre el particular haya establecido en sus manuales y en la demás normativa que regula la materia.

CONCEPTO No. 20231100016761 DEL 27-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Servicios y bienes de consumo inmediato recibidos en transacciones sin contraprestación.

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Coordinador Grupo Contabilidad General
 Dirección de Finanzas
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010022822 del 11 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:

“El Ministerio de Defensa Nacional – MDN entidad que por su naturaleza constitucional tiene presencia en el territorio colombiano y que en cumplimiento de la misionalidad recibe a través de sus Unidades Ejecutoras bienes y servicios de las Entidades Contables Públicas – ECP, entidades privadas nacionales y/o extranjeras, y otros gobiernos, que vienen siendo reconocidos como ingresos por transferencias y se encuentran relacionados con los siguientes conceptos:

Parque automotor: para el despliegue de las tropas en la jurisdicción de los municipios.
Repuestos: para los diferentes equipos de las Unidades Ejecutoras.
Combustibles y lubricantes: necesario para el funcionamiento de equipos, maquinaria amarilla y vehículos de transporte aéreo, terrestre, marítimo y fluvial.
Mantenimiento de Propiedades, planta y Equipos: Mantenimiento de equipo de transporte e instalaciones en distintas jurisdicciones.
 Servicios profesionales y técnicos como apoyo a la gestión de la Unidades Ejecutoras.
 Servicios de transporte.
 Pago de Servicios Públicos.
 Servicios de capacitación y entrenamiento.

Estos aportes dada su materialidad e importancia estratégica para el cumplimiento de las funciones constituyen un recurso invaluable para las unidades ejecutoras, puesto

que solventan parcialmente las limitaciones presupuestales con las que cuenta el sector defensa.

De igual forma, su incorporación permite la transparencia en su manejo y gestión, así como, la rendición de cuentas a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, ya que su ejecución es controlada a través de los sistemas de información logísticos y administrativos que permiten garantizar su trazabilidad hasta el consumo final, a través de centros de costos, números de activos y conceptos de gasto.

Estos recursos provienen principalmente de:

1- Aportes de los fondos de seguridad Ley 418/1997, 'Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones'. (CONCEPTO No. 20211100088661 DEL 04-11-2021)- (CONCEPTO No. 20211100056411 DEL 11-07-2021)

2. Acuerdo de Cooperación Industrial y/o Social OFFSET: Contrato estatal suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional y un proveedor de bienes o servicios para la defensa y seguridad nacional y/o de los bienes o servicios que según los términos de la Ley 1150 de 2007 requieren reserva para su adquisición, en virtud de la cual, el contratista extranjero (proveedor) se obliga para con el contratante (Ministerio de Defensa Nacional), a celebrar convenios derivados de cooperación industrial y social relacionada con la adquisición en materia de defensa. De conformidad con el artículo 13 de la Ley 80 de 1993, el alcance de estos convenios se rige por el principio de la 'autonomía de la voluntad privada', a cuyo amparo las partes están habilitadas para acordar los términos que rigen su relación con la mayor amplitud posible, en tanto no se viole la ley, lo que permite adaptar el negocio a las cambiantes exigencias de los offsets. (CONCEPTO No. 20182000027881 DEL 18-05-2018).

3. Acuerdos o Convenios Interinstitucionales entre Gobiernos: Acto jurídico generador de obligaciones suscrito con personas extranjeras de derecho público, que puedan someterse a los reglamentos de estas últimas personas, entendiéndose personas extranjeras de derecho público como los Estados y sus correspondientes entidades públicas, con los cuales previamente el Ministerio de Defensa Nacional ha firmado Memorando de Entendimiento que en términos generales permiten el intercambio o adquisición de bienes y servicios con destino a la defensa y seguridad nacional.

4- Convenios de colaboración Sector Minero Energético, para prestar Especial Atención a la Infraestructura Crítica del País, los cuales son suscritos con personas jurídicas públicas y/o privadas que desarrollan actividades de prospección, exploración, explotación y/o transporte en el Sector Minero Energético, en las áreas interesadas, todo bajo una correcta alineación con los planes operacionales y estratégicos que tengan las Fuerzas Militares en las zonas correspondientes.

(...)

Por lo anterior y en atención a los cambios establecidos por la Contaduría General de la Nación -CGN, particularmente en la Resolución No. 331 'CAMBIOS IDENTIFICADOS NORMAS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS HECHOS ECONÓMICOS' emitida el pasado 19 de diciembre de 2022, en la que se indican con relación con los ingresos, qué: (...)

Para el Ministerio de Defensa de acuerdo con lo expuesto, surge la preocupación respecto del procedimiento a seguir para el adecuado reconocimiento y control de los servicios y bienes de consumo que se reciben de forma permanente, considerando las situaciones particulares descritas en este documento. Así las cosas, me permito solicitar su colaboración mediante la emisión de un concepto en el cual se establezca un lineamiento que permita desde la contabilidad de la Entidad reconocer, controlar y contribuir con la rendición de cuentas de los bienes y servicios recibidos por las unidades ejecutoras del Ministerio de Defensa bajo las modalidades antes descritas”.

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

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido.

(...)

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, actualizada mediante la Resolución 331 de 2022, se reconocerán como tales 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.

En este sentido, la Norma precisa que los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación. Se entiende por bienes de consumo inmediato, aquellos bienes que consumen su potencial en su primer uso y se destinan para actividades administrativas, con independencia del momento en que este se realice.

Lo anterior, obedece a que el reconocimiento de los servicios y bienes de consumo inmediato, recibidos en una transacción sin contraprestación, tiene un efecto nulo en el resultado, en la medida que se afecta el gasto por el consumo al mismo tiempo que el ingreso por la recepción. Además, el costo de incorporar estos servicios y bienes en los estados financieros no compensa el beneficio de presentar información sobre ellos en los estados financieros.

Ahora bien, aun cuando estos servicios y bienes no sean objeto de reconocimiento, la entidad podrá revelar estos hechos en las notas a los estados financieros y llevar un control administrativo relativo a su consumo.

Por otro lado, si se reciben activos que se destinen para la producción de bienes o prestación de servicios; para propósitos administrativos; bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; o bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, procederá su reconocimiento como propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20231100020311 DEL 19-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el Convenio Solidario 1389 de 2022, celebrado con la Junta de Acción Comunal del municipio de Neiva

Doctora
YOLANDA GUERRERO FERNÁNDEZ
Subdirectora Financiera
Instituto Nacional de Vías - Invías
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026502 del 2 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 procedimiento contable a seguir para reconocer los eventos originados en la ejecución de los denominados convenios solidarios suscritos por este Instituto con Juntas de Acción Comunal, para lo cual se anexa copia del Convenio Solidario Número 1389 de 2022.

Los precitados convenios solidarios se encuentran definidos por el Artículo 3o, Parágrafo tercero, de la Ley 136 de 1994, donde se establece que éstos deben entenderse como la complementación de esfuerzos institucionales, comunitarios, económicos y sociales para la construcción de obras y la satisfacción de necesidades y aspiraciones de las comunidades.

Adicionalmente, la Ley 2166 de 2021 que desarrolla el artículo 38 de la Constitución Política de Colombia en lo referente a los organismos de acción comunal y se establecen lineamientos para la formulación e implementación de la política pública de los organismos de acción comunal y de sus afiliados, definió un nuevo marco normativo para la figura de los Convenios Solidarios, unificando las condiciones aplicables a los mismos.

En un principio, el INVIAS suscribió este tipo de convenios en cumplimiento de lo establecido en la Ley 1955 del 2019 por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo

2018-2022, "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad", que en el Artículo 103 y 128 especialmente, donde se estableció la posibilidad de que las entidades del orden Nacional puedan hacer uso del mecanismo de Convenios Solidarios para la ejecución de proyectos incluidos en el Plan Nacional de Desarrollo, con la colaboración de los Organismos de Acción Comunal.

Por otra parte, la ley 2166 de 2021, en el Artículo 95, se autoriza a los entes territoriales del orden Nacional, Departamental, Distrital y municipal para celebrar directamente convenios solidarios con los Organismos de Acción Comunal con el fin de contratar con los habitantes de la comunidad.

Luego de la evaluación interna se ha aclarado que este tipo de convenios no tienen similitud con un contrato de administración delgada, de administración de recursos, de mandato o de colaboración empresarial; sin embargo, para dar contexto a esta consulta a la CGN, como ya se indicó, a esta solicitud se anexa copia del Convenio Solidario Número 1389 de 2022, suscrito entre el INVIAS y la Junta de Acción Comunal Vereda El Piñuelo el Municipio de Neiva (Huila) y, adicionalmente, se precisa lo siguiente:

1. El objeto del convenio solidario, en concreto, es aunar esfuerzos entre el INVIAS (entidad aportante) y una Junta de Acción Comunal (entidad ejecutora) para la construcción, mejoramiento, rehabilitación o mantenimiento vías terciaria o de caminos comunitarios ubicados geográficamente en la zona de gestión de ese tipo de organizaciones cívicas sin ánimo de lucro.
2. La entidad ejecutora de los recursos es una Junta de Acción Comunal que, según la definición contenida en el Artículo 3o, literal a) 3, de la Ley 2166 de 2021, es una organización cívica, social y comunitaria de gestión social, sin ánimo de lucro, de naturaleza solidaria, con personería jurídica y patrimonio propio. Lo anterior significa que la entidad que contrata a terceros el suministro de bienes, servicios u obras son esas organizaciones sin ánimo de lucro.
3. La entidad aportante es el INVIAS, quien entrega recursos financieros sin esperar contraprestación alguna; es decir, que este Instituto no es la entidad beneficiaria de las obras o bienes o servicios que se obtienen como consecuencia de la ejecución de los recursos. Lo anterior porque los dineros se invierten en infraestructuras de uso público que, en principio, legalmente se encuentran a cargo de los Municipios a los cuales pertenecen las Juntas de Acción Comunal con las que se suscriben los convenios solidarios.
4. La entidad territorial donde se encuentra la infraestructura intervenida, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo de la precitada ley 2166 de 2021, deben contar o disponer de personal técnico y administrativo-contable, para supervisar y apoyar a los Organismos de Acción Comunal en la ejecución de las obras.
5. El INVIAS transfiere recursos a la Junta de Acción Comunal de forma anticipada, en un único desembolso equivalente al cien por ciento (100%), operación que se surte cuando la JAC cumple con los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del convenio.

6. En cuanto al manejo contable a cargo de la Junta de Acción comunal, ello se rige por lo dispuesto en el Parágrafo único, Artículo 60, de la citada Ley 2166 de 2021, la cual establece que los recursos aportados por entidades públicas no pueden ingresarse al patrimonio de esas organizaciones sin ánimo de lucro y que el importe de los mismos debe ser manejado por estas en rubro especial. Ello también se indica de manera taxativa en las cláusulas del Convenio, donde se señalan las obligaciones a cargo de cada Junta de Acción comunal, se dispone que corresponde a esas organizaciones llevar la contabilidad en un libro separado o rubro especial el seguimiento detallado de la ejecución del Convenio Solidario y del Proyecto, y permitir su revisión y observación por parte de INVIAS a través del Supervisor, cuando estos así lo requieran.

7. EL INVIAS puede exigir legalmente a la JAC la restitución inmediata de los recursos entregados, si el manejo, utilización o destinación de los mismos no se ajusta a lo acordado en el Convenio ni al objeto del mismo.

8. Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por el INVIAS deben manejarse y reintegrarse al Tesoro Nacional conforme al inciso segundo del Artículo 33 del Decreto No. 4730 del 28 de diciembre del 2005 y el Decreto No. 1853 del 2015.

9. La JAC asume los riesgos asociados a la ejecución del Convenio, razón por la que esa organización debe contratar y presentar una garantía de cumplimiento; igualmente, debe un seguro que ampare la Responsabilidad Civil Extracontractual de la Entidad

10. La JAC asume todos los riesgos por la estabilidad de las obras ejecutadas; pues en el convenio se pacta que la JAC es la entidad responsable de la reparación de todos los defectos que puedan comprobarse con posterioridad al recibo definitivo de las obras del Convenio o si la obra amenaza ruina en todo o en parte, por causas derivadas de fabricaciones, replanteos, procesos constructivos, localizaciones y montajes efectuados por él y del empleo de materiales, equipo de construcción y mano de obra deficientes utilizados en la construcción.

11. De conformidad con lo anterior, la JAC se obliga a llevar a cabo a su costa todas las reparaciones y reemplazos que se ocasionen por estos conceptos.

Con respaldo en las anteriores consideraciones, se pregunta lo siguiente.

1. ¿Cuál es el registro contable a cargo del INVIAS en el momento en que se entregan los dineros a una JAC, en desarrollo de un convenio solidario?

(...)

2. ¿la CGN considera que la inversión realizada para la construcción o mejoramiento de los caminos comunitarios deben reconocerse como bienes de uso público?

(...)

3. Tratándose infraestructuras que no están a cargo del INVIAS, como vías terciarias y/o caminos veredales o comunitarios, ¿Corresponde a los entes territoriales

(Departamentos, Municipios y/o Resguardos indígenas) efectuar algún tipo de registro contable?

(...)

4. ¿Cuál es el registro contable a cargo del INVÍAS con fundamento en los reportes de la ejecución de recursos que deban entregar las JAC?

(...)

Agradecemos que en la respuesta se considere el registro contable que deben realizar, además del INVÍAS, los que correspondan a las demás entidades públicas que se ven afectadas por este tipo de transacciones, pues con la respuesta que se emita, este Despacho puede exigir a las entidades recíprocas actuar de conformidad, aplicando un único criterio contable”.

CONSIDERACIONES

El Convenio Solidario 1389 de 2022, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías – Invías y la Junta de Acción Comunal de la Vereda El Piñuelo del Municipio de Neiva, Departamento del Huila, señala:

“CLAUSULA SEGUNDA: OBJETO. AUNAR ESFUERZOS ENTRE EL INSITUTO NACIONAL DE VÍAS Y LA JUNTA DE ACCIÓN COMUNAL DE LA VEREDA EL PIÑUELO DEL MUNICIPIO DE NEIVA, DEPARTAMENTO DEL HUILA PARA EL MANTENIMIENTO Y MEJORAMIENTO DE CAMINOS COMUNITARIOS DE LA PAZ TOTAL.

CLÁUSULA TERCERA: ALCANCEL DEL OBJETO. La Junta de Acción Comunal – JAC deberá desarrollar el objeto del Convenio en el sector Vereda El Piñuelo de conformidad con las especificaciones y características técnicas señaladas por el INSTITUTO de acuerdo con la Cartilla de Obras Menores de Drenaje y Estructuras Viales, documentos que hacen parte integral del Convenio.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: MANEJO DE LOS RECURSOS. Para la ejecución y manejo de los recursos del presente Convenio, se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El manejo de los recursos del Convenio se hará mediante la apertura de una cuenta que genere rendimientos financieros de manejo y firmas conjuntas, a nombre del objeto contratado y los cheques que se giren con cargo a ella requerirán para ser pagados, la firma del representante legal de la JAC, tesorero de la JAC y del Supervisor designado por EL INSTITUTO, y debe tener los respectivos soportes que justifiquen su pago. Por consiguiente, ningún pago o gravamen que afecte el giro o desembolso podrá ser efectuado sin la autorización expresa y escrita del Supervisor, (...) 2). La JAC mantendrá los recursos de manera separada e independiente de cualquiera otra clase de dinero que maneje o administre. 3). Los recursos del presente Convenio NO podrán ser destinados para ningún fin diferente al establecido en este Convenio y por lo tanto

deberán ser estrictamente ejecutados por La JAC en la forma acordada en el mismo, so pena de dar inicio de las acciones legales a que haya lugar. (...) 5). EL INSTITUTO en cualquier momento podrá solicitar a la JAA los estados de cuenta, así como la información sobre la destinación de los recursos entregados y podrá pedir la JAC su restitución inmediata, si su manejo no se ajusta a lo acordado en el presente Convenio ni al objeto de este. (...) 10.) Si al momento de liquidarse el convenio se presentan excedentes de recursos en la cuenta, la JAC junto con el Supervisor, consignarán el valor de los mismos a la cuenta que para tal efecto disponga el INSTITUTO, (...)

CLÁUSULA NOVENA: FORMA DE PAGO Y DISPOSICIÓN DE LOS RECURSOS DEL CONVENIO. Los pagos que se realicen con cargo a los recursos girados y/o desembolsados corresponderán única y exclusivamente a cuenta de cobro y/o facturas de proveedores por bienes o servicios destinados al cumplimiento del objeto convencional y contratados por la Junta de Acción Comunal – JAC, (...)

CLÁUSULA DÉCIMA: OBLIGACIONES DE LA JAC. Además de las derivadas de la esencia y naturaleza del presente Convenio, la ley, las obligaciones y condiciones señaladas en los Estudios Previos y demás Documentos del Proceso y de las establecidas en el Anexo Técnico vigente durante la ejecución del convenio, La JAC se obliga a: (...) 7). Abstenerse de adelantar la intervención alguna a los recursos sin contar con los permisos emitidos por la entidad competente (cuando aplique intervenciones). (...) 13). Comunicarle al INSTITUTO cualquier circunstancia política, jurídica, social, económica, técnica, ambiental o de cualquier tipo, que pueda afectar la ejecución del Convenio. (...) 21). Llevar la contabilidad el libro separado o rubro especial y el seguimiento detallado de la ejecución del Convenio Solidario y del Proyecto, y permitir su revisión y observación por parte de EL INSTITUTO a través del Supervisor, cuando estos así lo requieran. (...) 19). Presentar un informe detallado de manera semanal y mensual, respecto de las labores realizadas hasta ese momento, incluyendo aspectos financieros, técnicos y administrativos así como otros que solicite por cualquier medio escrito físico o digital avalados por el Supervisor del Convenio cuando el INSTITUTO lo requiera. (...) 23). Contar con la respectiva autorización del Municipio y/o Departamento para la intervención de la vía. (...) 30). Entregar a la finalización del presente Convenio las obras realizadas, mediante acta de entrega y recibo, al INSTITUTO, por medio de la Supervisión del Convenio al INSTITUTO, garantizando su estabilidad y funcionalidad, so pena del inicio de las acciones legales que sean del caso. EL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS – INVIAS, se abstendrá de recibir las obras en la vía objeto del presente convenio si aquellas se encuentran inconclusas o en condiciones adversas. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: OBLIGACIONES DEL INSTITUTO NACIONAL DE VIAS – INVIAS: El INSTITUTO se obliga a: (...) 5). Designar la Supervisión del Convenio, la cual estará a cargo del Director de la Territorial del Instituto Nacional de Vías, - INVIAS, con competencia en el sitio a intervenir, el cual será responsable seguimiento técnico, administrativo, financieros y ambiental de las obras objeto del presente convenio. (...) 7). Suministrar a las JAC las Especificaciones Técnicas para la ejecución de las obras. (...) 10). Velar porque los recursos material del presente Convenio se destinen a la ejecución estricta de su objeto y alcance. 11). En caso de que la vía objeto del presente convenio esté a cargo de EL INSTITUTO, este permitirá a la JAC la realización de las

obras de infraestructura vial a su cargo y las recibirá al término de ejecución de las mismas mediante Acta de Entrega y Recibo. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: VIGILANCIA Y CONTROL DE LA EJECUCIÓN DEL CONVENIO. EL INSTITUTO, vigilará el cumplimiento de las obligaciones de La JAC a través de una Supervisión designada para tal fin. A su vez EL INSTITUTO, designará un Gestor Técnico de Proyecto de conformidad con la reglamentación interna del INSTITUTO.

PARÁGRAFO: La vigilancia y control de las actividades técnicas, administrativas, financieras y ambientales de las obras derivadas del objeto del convenio, será ejercida por un Supervisor designado por EL INSTITUTO” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

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.

(...)

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.

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

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.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, señala:

"Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. (...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o (...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza”.

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos y convenios, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Por lo tanto, de las cláusulas del Convenio Solidario 1389 de 2022, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías – Invías y la Junta de Acción Comunal de la Vereda El Piñuelo del Municipio de Neiva, Departamento del Huila, se concluye que el Instituto entrega activos monetarios sin contraprestación, cuya beneficiaria será la entidad territorial, que deben ser destinados al mantenimiento y mejoramiento de caminos comunitarios y, en caso de que no se destinen de la forma prevista en el convenio serán devueltos al Instituto, a través de un ente ejecutor, que para el caso corresponde a la Junta de Acción Comunal.

Aunado a lo anterior, el Instituto tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, al detallar 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.

En este sentido, y de conformidad con la Norma de ingresos de transferencias sin contraprestación, la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el convenio, los recursos entregados por el Invías para la ejecución de las obras que van a ser de la entidad territorial, corresponden a gastos por transferencias condicionadas, los cuales van a ser ejecutados y administrados por la Junta de Acción Comunal.

Así, con el surgimiento de la obligación de entregar los recursos conforme a lo señalado en el convenio, el Instituto registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial reconocerá una transferencia condicionada, mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, con el desembolso por parte del Instituto a la Junta de Acción Comunal, como ejecutora del proyecto, el Instituto debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva al Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, si el giro lo hace la tesorería centralizada. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Una vez se encuentren en ejecución los recursos y la Junta de Acción Comunal informe sobre el avance de las obras, el Instituto debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, la entidad territorial debitará la subcuenta 170501-Red carretera de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros, si el convenio objeto de consulta no atiende a lo anteriormente señalado, tanto el Instituto como la entidad territorial, procederán a efectuar la corrección ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

Igualmente, para efectos de presentación, deberán evaluar la materialidad del error, en tanto que si es material deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por los errores en la elaboración de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100020711 DEL 25-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de la Tasa Pro Deporte y Recreación

Señora
SANDRA MILENA GARZÓN MENDOZA
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400014572 del 15 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:

Una entidad territorial es agente retenedor de la tasa prodeporte según la Ley 2023 de 2020. La entidad territorial ha contabilizado la tasa en la cuenta contable del pasivo 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, al crédito. Sin embargo, según la entidad que recauda, que para el caso es la dirección de rentas, se debe contabilizar en la cuenta contable 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Por lo cual se consulta: ¿En qué cuenta se debe contabilizar la tasa prodeporte?

CONSIDERACIONES

La Ley 2023 de 2020, establece:

“ARTÍCULO 1°. Objeto de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Facúltase a las Asambleas Departamentales, Concejos Municipales y Distritales para crear una Tasa Pro Deporte y Recreación, recursos que serán administrados por el respectivo ente territorial, destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales.

ARTÍCULO 2°. Destinación específica. Los valores recaudados por la tasa se destinarán exclusivamente a:

1. Apoyo a programas del deporte, la educación física y la recreación para la población en general, incluyendo niños, infantes, jóvenes, adultos mayores y las personas en condición de discapacidad.

2. Apoyo a programas que permiten la identificación y selección de talentos deportivos, así como el desarrollo y fortalecimiento de la reserva deportiva, orientados hacia el alto rendimiento deportivo convencional y paralímpico; de incentivos económicos a los atletas y entrenadores medallistas en ciertos certámenes deportivos.
3. Apoyo en programas para los atletas de alto nivel competitivo y con proyección a él.
4. Adquisición de elementos e instrumentos básicos de formación deportiva.
5. Apoyo, mantenimiento y construcción en Infraestructura Deportiva
6. Apoyo para la participación de atletas y deportistas en diferentes competencias a nivel nacional e internacional.
7. Apoyar programas enfocados en incentivar la salud preventiva mediante la práctica del deporte y los hábitos de alimentación sana y saludable.

(...)

ARTÍCULO 4°. Hecho generador. Es la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

(...)

PARÁGRAFO 2°. A las entidades que se les transfieran recursos por parte de la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito y/o las Empresas citadas en el presente artículo, a través de convenios interadministrativos, deben aplicar la Tasa Pro Deporte al recurso transferido cuando contrate con terceros.

ARTÍCULO 5°. Sujeto activo. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación es el respectivo ente territorial, previa aprobación de la Asamblea Departamental, Concejo Municipal o Distrital.

ARTÍCULO 6°. Sujeto pasivo. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que celebren con la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado de la Entidad Territorial respectiva y/o sus entidades descentralizadas que posean capital social superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas.

PARÁGRAFO. Las entidades señaladas en el presente artículo se constituirán en agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Así mismo, serán agentes

recaudadores de la tasa Pro Deporte y Recreación las entidades objeto del párrafo 2° del artículo 4° de la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 9°. Cuenta maestra especial y transferencia. El sujeto Activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación creará una cuenta maestra especial para el depósito y transferencia denominada: Tasa Pro Deporte y Recreación. Los agentes recaudadores especificados en el párrafo del artículo 6 de la presente ley girarán los recursos de la tasa a nombre del Sujeto Activo en la cuenta maestra especial dentro de los diez (10) primeros días siguientes al mes vencido. Los rendimientos bancarios que se obtengan serán propiedad exclusiva del Sujeto Activo, para los fines definidos en el artículo 2 de la presente ley.

PARÁGRAFO 1. El recaudo de la Tasa Pro Deporte y Recreación será declarable en los formatos y términos que para el efecto determine la Secretaría de Hacienda Municipal, Departamental o Distrital según corresponda.

PARÁGRAFO 2°. En caso que el valor del recaudo y giro por concepto de la Tasa Pro Deporte y Recreación no sea transferido al Sujeto Activo conforme al presente artículo será acreedor de las sanciones establecidas en la ley" (Subrayado fuera de texto).

En Sentencia C-278/19, se establece que "los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Sentencia C-465 de 1993 define las tasas como "... ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia ese servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta".

Sobre la Tasa Pro Deporte y Recreación, la Corte Constitucional, en comunicado número 29 de 2022, indicó:

"La Sala Plena de la Corte Constitucional estudió una demanda formulada contra los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 que creó la Tasa Pro Deporte y Recreación. Estos artículos se refieren, respectivamente, a los siguientes elementos de ese tributo: (i) hecho generador, (ii) sujeto pasivo, (iii) base gravable y (iv) tarifa. El accionante

argumentó que, al tratarse de una tasa, era imprescindible, de acuerdo con la definición constitucional y jurisprudencial de las tasas, que el hecho generador estuviera asociado a la prestación de un servicio por parte del Estado, que la sujeción pasiva estuviera asociada a la voluntad del contribuyente de recibir ese servicio y que el recaudo del tributo tuviera un carácter retributivo.

(...)

Al estudiar el contenido material del tributo, la Sala Plena constató que el legislador lo denominó indebidamente, pues aunque se nombró como 'tasa' sus elementos son los de un impuesto territorial. La Sala Plena advirtió que la falta de correspondencia entre el nombre del tributo y sus elementos no constituye, por sí solo, un motivo de inconstitucionalidad. Adicionalmente, la Sala comprobó que las normas acusadas son claras al punto que fue posible su estudio para clasificar el tributo como un impuesto territorial. De otra parte, también respetaron los mandatos de regulación básica y no infringieron la prohibición de regulación excesiva de los tributos territoriales. Así, la Corte Constitucional concluyó que las normas acusadas respetan los principios de certeza y legalidad en materia tributaria previstos en el artículo 338 de la Constitución Política" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establecen lo siguiente:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

3. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2. Ingresos por impuestos

4. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. 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.

6. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

7. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, de la siguiente manera: “Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal”.

Además, el mencionado CGC describe la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS como sigue: “Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la Tasa Pro Deporte y Recreación configuran un impuesto territorial, por lo cual, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, la entidad territorial que actúe como sujeto activo del tributo registrará el valor del impuesto debitando la subcuenta 130580-Otros impuestos departamentales, 130585-Otros impuestos municipales o 130590-Otros impuestos distritales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410580-Otros impuestos departamentales, 410585-Otros impuestos municipales o 410590-Otros impuestos distritales de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Por su parte, la entidad que actúe como agente de retención de la Tasa Pro Deporte y Recreación registrará los valores retenidos como pasivo en la subcuenta 243690-Otras retenciones de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

CONCEPTO No. 20231100020911 DEL 26-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la estampilla Pro Unitrópico.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MANRIQUE VEGA
Vicerrectora Administrativa y Financiera
Universidad Internacional del Trópico Americano
Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028242 del 14 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 tratamiento contable que debe realizar la Universidad para el registro de la transferencia de la estampilla pro-universidad pro-unitropico, ya que la entidad recaudadora es la Gobernación de Casanare? ¿Se registra como una transferencia o como estampilla en el ingreso?”

2. Si la presentación del estado de flujo de efectivo bajo el Marco Normativo para entidades de Gobierno se aplaza de forma indefinida a través de la resolución 283 de 2022, ¿las universidades públicas deben elaborarlos? ¿el Ministerio de Educación puede pedir flujos de efectivo firmados por el contador y representante?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1937 de 2018, por la cual se establece la naturaleza y régimen jurídico de la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano, dispone:

“Artículo 3°. La nueva entidad oficial de orden departamental Universidad Internacional del Trópico Americano, sustituirá en todo a la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano, esto es en tanto sus derechos como en sus obligaciones.

Artículo 4°. Una vez la Asamblea Departamental de Casanare expida la Ordenanza de incorporación a la estructura administrativa de la institución, autorícese al Ministerio de Educación Nacional para que se incluya en la lista de instituciones de educación superior

oficialmente reconocidas a la Universidad Internacional del Trópico Americano (Unitrópico), en un plazo máximo de seis (6) meses” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 2123 del 2021, por la cual se autoriza a la asamblea del departamento de Casanare para que ordene la emisión de la Estampilla en Pro del Fortalecimiento de la Universidad que trata la Ley 1937 de 2018 y se dictan otras disposiciones, dispone:

“Artículo 1°. Objeto. Autorícese a la Asamblea del Departamento de Casanare para que ordene la emisión de la Estampilla “Pro Unitrópico” con destino al fortalecimiento de la Universidad que trata la Ley 1937 de 2018.

Parágrafo. La Emisión de la Estampilla que trata la presente ley se expedirá por parte de la Asamblea del Departamento de Casanare, una vez sea expedida la ordenanza que oficialice la institución que trata la Ley 1937 de 2018.

ARTÍCULO 2°. Monto. La emisión de la Estampilla “Pro Unitrópico” será hasta por la suma de trescientos mil millones de pesos (\$300.000.000.000.00) moneda legal colombiana. Este valor será en pesos colombianos constantes a la fecha de expedición de la presente ley.

Parágrafo. Se suspenderá el recaudo de la estampilla una vez cumplido el tope mencionado en el inciso anterior o una vez cumplido el término de 15 años de la emisión de la estampilla.

ARTÍCULO 3°. Destinación. El producido de los recursos provenientes de la Estampilla “Pro Unitrópico”, se podrá destinar a los siguientes rubros:

- Desarrollo científico en las líneas de investigación institucionales de la Universidad, adoptadas mediante el Acuerdo Académico y/o a la apertura de programas académicos.
- Desarrollo de la infraestructura educativa.
- Desarrollo de la Docencia, extensión de la Institución, a la apertura y desarrollo de programas académicos que la Universidad considere pertinentes para la región, de acuerdo con estudios de contexto, desarrollo y mejoramiento de la infraestructura física, tecnológica y bibliográfica, el desarrollo de la Ciencia, la Tecnología y la innovación, así como el fortalecimiento de la internacionalización y el Bilingüismo de la Universidad.

PARAGRAFO 1. Al menos el 10% de los recursos se destinarán para proyectos de investigación que incentiven la transición energética y el fortalecimiento del sector industrial en el departamento del Casanare.

PARAGRAFO 2. Las nuevas construcciones que se financien con esta estampilla deberán garantizar que una parte de su suministro eléctrico provenga de energías renovables, especialmente de energía solar.

ARTÍCULO 4°. Hecho generador. Es la suscripción de contratos y convenios que realice la Administración Central del Departamento y las Empresas Industriales y Comerciales

del Departamento. Dentro de los hechos y actividades económicas sobre los cuales se obliga el uso de la estampilla la Asamblea podrá incluir contratos de obra pública exceptuando los contratos que deban financiarse con recursos que por ley correspondan al sector salud.

(...)

Parágrafo 2. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado, empresas de economía mixta y asociaciones de participación mixta y entes de Control del orden departamental en Casanare. Igualmente quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las entidades por todas las entidades Administrativas departamentales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley, las ordenanzas y que formen parte de la Rama Ejecutiva del orden Departamental.

ARTÍCULO 5°. Sujeto activo. El sujeto activo de la Estampilla "Pro Unitrónico" es el departamento de Casanare, previa aprobación por parte de la asamblea departamental.

ARTÍCULO 6°. Sujeto pasivo. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que se celebren con la administración departamental, sus establecimientos públicos y Empresas industriales y Comerciales.

ARTÍCULO 7°. Tarifa. La tarifa para la presente estampilla será así:

(...)

Por medio de ordenanza, la asamblea departamental decidirá que tarifa tomar según los rangos estipulados. En ningún caso, la tarifa podrá ser superior ni inferior a los rangos mencionados.

ARTÍCULO 8°. El sujeto activo de la Estampilla "Pro Unitrónico" creará una cuenta maestra especial denominada: Estampilla Pro Unitrónico, para el depósito y transferencia de los recursos.

ARTÍCULO 9°. La vigilancia y la correcta aplicación de los recursos recaudados por la Estampilla que trata la presente ley en materia fiscal corresponderán a la Contraloría Departamental de Casanare y administrativa por parte de la Procuraduría General de la Nación.

ARTÍCULO 10°. El control y la fiscalización interna de la estampilla recaerán sobre la administración Departamental, la cual implementará mecanismos de fiscalización para el cálculo y pago correcto de la contribución, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias, fiscales y penales que la legislación colombiana contemple" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, mediante Ordenanza 023 del 2021, por medio de la cual se ordena la emisión de la estampilla Pro Unitrópico y se dictan otras disposiciones, se ordena:

“ARTÍCULO 1. OBJETO. Ordénese la emisión de la Estampilla “Pro Unitrópico” con destino al fortalecimiento de la Universidad Internacional del Trópico Americano “Unitrópico”.

(...)

ARTÍCULO 4. HECHO GENERADOR. Es la suscripción de contratos, convenios y los adicionales que realice la Administración Central del Departamento y las Empresas Industriales y Comerciales del Departamento.

Igualmente será hecho generador los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado, empresas de economía mixta y asociaciones de participación mixta y entes de Control del orden departamental en Casanare. Igualmente quedan incluidos los contratos de obra suscritos por todas las entidades Administrativas departamentales con personería jurídica que cree, organice o autorice la Ley, las ordenanzas y que formen parte de la Rama Ejecutiva del orden Departamental.

Parágrafo. A las entidades que se les transfieran los recursos por parte de la Administración Central del Departamento y/o las Empresas citadas en el presente artículo, a través de convenios interadministrativos, deben aplicar la estampilla pro-Universidad pública al recurso transferido cuando contrate con terceros.

ARTÍCULO 5. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo de la Estampilla “Pro Unitrópico” es el Departamento de Casanare, quien tendrá las potestades tributarias de administración, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro en los términos del estatuto de rentas departamental.

ARTÍCULO 6. SUJETO PASIVO. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos y/o convenios con las entidades a que se refiere el artículo 4 de la presente ordenanza.

(...)

ARTÍCULO 9. CAUSACIÓN Y PAGO. La obligación de pagar el valor de la estampilla “Pro Unitrópico” nace en el momento de la suscripción del contrato o convenio y su pago se realizará ante la entidad financiera designada por el gobierno departamental, como requisito previo para la suscripción del acta de inicio.

(...)

ARTÍCULO 11. CUENTA MAESTRA ESPECIAL Y TRANSPARENCIA. La administración departamental a través de la secretaría de hacienda creará una cuenta maestra especial denominada “Estampilla Pro Unitrópico”, para el recaudo y depósito de los recursos generados por la estampilla.

Los recursos recaudados por concepto de estampilla "Pro Unitrópico", serán girados por la secretaria de hacienda departamental a la Universidad Internacional de Trópico Americano, dentro de los 15 primeros días calendario siguientes al mes de recaudo, una vez realizado el cierre presupuestal mensual por parte de la secretaría de hacienda.

(...)

ARTÍCULO 14. EL CONTROL Y LA FISCALIZACIÓN. El control y la fiscalización interna de la estampilla recaerán sobre la administración Departamental, la cual implementará mecanismos de fiscalización para el cálculo y el pago correcto de la estampilla" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Resolución 283 del 2022, por la cual se modifica el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, en lo relacionado con el plazo de presentación del Estado de Flujos de Efectivo de las Entidades de Gobierno y se deroga la Resolución 036 de 2021, resuelve:

"ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015 "Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones", en el literal d) del subtítulo "Primer periodo de aplicación", en relación con el plazo para la presentación del estado de flujos de efectivo, el cual quedará así:

"d. La presentación del estado de flujo de efectivo bajo el Marco Normativo para entidades de Gobierno se aplaza de forma indefinida" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 180 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

3. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.2 Ingresos por impuestos

4. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. 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.

6. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

7. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

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. (...). 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.

(...)

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.

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

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.

(...)

8. Si la entidad transferidora del activo evalúa que en la transferencia o subvención no se imponen estipulaciones, como el caso de las transferencias del Sistema General de Participaciones, reconocerá un gasto en el resultado del periodo cuando surja la obligación de entregar el activo monetario o cuando pierda el control del activo no monetario.

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación indica que se reconocerán como tal 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.

Siguiendo la misma Norma, una 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.

Así las cosas, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el departamento de Casanare registrará el valor de la estampilla debitando la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo de los recursos, el departamento de Casanare registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, bajo el entendido de que los recursos recaudados por concepto de estampilla Pro Unitrópico serán girados por la secretaria de hacienda departamental a la Universidad Internacional de Trópico Americano, dentro de los 15 primeros días calendario siguientes al mes de recaudo, una vez realizado el cierre presupuestal mensual por parte de la secretaría de hacienda, los registros contables que proceden son los siguientes:

Cuando el departamento de Casanare expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la Universidad Internacional de Trópico Americano registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando el departamento de Casanare efectúe el giro de los recursos, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la Universidad Internacional de Trópico Americano debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Pregunta 2.

La Resolución 283 de 2022 modificó el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, en relación con el plazo para la presentación del estado de flujos de efectivo, el cual se prorroga de forma indefinida. De modo que, por el momento, la Universidad Internacional del Trópico Americano no está obligada a presentar el estado de flujos de efectivo.

Lo anterior quiere decir que, las entidades de gobierno no están obligadas a elaborar y presentar el estado de flujos de efectivo.

CONCEPTO No. 20231100027331 DEL 18-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable del arrendamiento pagado por la alcaldía de Inza por el uso de las instalaciones de una base militar

Doctora
YARLEIDY MOSQUERA SÁNCHEZ
Contadora de Inventarios
Ejército Nacional de Colombia – Ministerio de Defensa
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010037362 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 respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La presente es para solicitar orientación, asesoría y concepto técnico contable respecto a la conciliación de operaciones recíprocas con la alcaldía de Inza, la situación es la siguiente:

Se suscribió contrato de arrendamiento No 051 de 2023 que tiene por objeto "arrendamiento de un bien inmueble denominado la estrella para la ubicación de la base militar del batallón de infantería No7 General José Hilario López en el municipio de Inza - Cauca para la vigencia 2023, por un valor total de \$24.000.000,00.

Es de aclarar que el contrato se firmó entre la alcaldía de Inza y el arrendador dueño del inmueble (Persona natural Luis Eduardo Otalora), para que lo usara el Batallón para operaciones de seguridad en dicho municipio.

En la contabilidad del ejército se realizó el reconocimiento contable en el mes de junio de los meses de abril y mayo de acuerdo a acta de recibido a satisfacción No 00488448, de los cuales intervienen en esta acta: Ejecutivos y segundo comandante del Batallón, oficial planeamiento logístico del batallón, Suboficial Ley 418 del batallón y el Secretario de Gobierno del municipio Inza - Cauca . Se afectaron las siguientes cuentas contables:

(...)

De acuerdo a lo anterior se elaboró acta de operaciones recíprocas de la cuenta 442807* por valor de \$4.800.000 reportando a la alcaldía de Inza, pero el contador de dicha alcaldía NO firma el acta argumentando que el contrato se suscribió entre la alcaldía y el arrendador, al igual que sus pagos son realizados al arrendador persona natural (Luis Eduardo Otalora Salazar), y no al Batallón.

Agradeciendo su gestión y orientación a la consulta se requiere:

- Sea citado el concepto técnico contable que ampara la reciprocidad entre la alcaldía y el batallón en estas operaciones, por lo tanto se debe firmar actas de conciliación de las mismas”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, 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. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo

entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido, sin embargo, los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor a su valor de mercado no serán objeto de reconocimiento.

Por lo anterior, para el caso del arrendamiento señalado en su consulta, se aclara que aun cuando el beneficio económico sea para el Ejército Nacional, el reconocimiento de la obligación y del gasto corresponderá a la Alcaldía de Inza al ser la obligada legalmente de asumir el pago. Además de que las normas de Ingresos de transacciones sin contraprestación y de Gastos de transferencias y Subvenciones señalan que no debe reconocerse los servicios entregados y recibidos sin contraprestación. Por lo tanto, el Ejército Nacional no efectuará reconocimiento contable alguno; no obstante, el Ejército podrá efectuar la revelación de este hecho en las notas a los estados financieros

En línea con lo anterior, no se requiere el reporte de operaciones recíprocas por este hecho económico.

CONCEPTO No. 20231100027461 DEL 20-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable del Convenio interadministrativo tripartito No. 523 de 2022 suscrito entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia (INDEPORTES), el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y el municipio de Itagüí

Doctora
YOLIMA RESTREPO ACEVEDO
Jefe Oficina de Contabilidad
Alcaldía de Itagüí
Itagüí, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036962 del 11 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

Teniendo en cuenta el Convenio interadministrativo No. 523 de 2022 celebrado entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia (INDEPORTES Antioquia), el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y el municipio de Itagüí, y con el fin de definir las operaciones recíprocas a reportar, se consulta:

“¿Cuál es el tratamiento contable de los recursos entregados por INDEPORTES y administrados por el IDEA, así como de los rendimientos financieros generados, y cuál es la reciprocidad de las operaciones entre las entidades mencionadas, dados los roles y demás particularidades a que se refiere el convenio?”

Mediante llamada telefónica del 14 de septiembre la consultante indica que quien asumirá el control del escenario deportivo es el Municipio.

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo tripartito No. 523 de 2022 suscrito entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia (INDEPORTES Antioquia), el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y el municipio de Itagüí señala las siguientes consideraciones:

“PRIMERA – OBJETO: Aunar esfuerzos y constituir un fondo especial de recursos destinados al desarrollo y ejecución de las actividades en el escenario deportivo cancha intermunicipal del sur ubicada en la calle 39 no. 49 - 97 en el municipio de Itagüí, Antioquia.

SEGUNDA - ALCANCE DEL OBJETO: Con el propósito de aportar al mejoramiento de las condiciones actuales del escenario deportivo del Municipio de Itagüí, como uno de los ejes de desarrollo propuesto por INDEPORTES Antioquia y la Subgerencia de Fomento y Desarrollo Deportivo, el alcance del presente convenio interadministrativo de asociación, comprende:

La constitución de un Fondo Especial en el cual se administrarán los recursos destinados a la cofinanciación del proyecto “Escenario Deportivo Intermunicipal” ubicado en la calle 39 No. 49 – 97 del municipio de Itagüí, Antioquia. Este fondo permitirá desarrollar, entre otros los siguientes alcances:

- a. Construcción y adecuación del proyecto “Escenario Deportivo Intermunicipal” ubicado en la calle 39 No. 49 – 97 del municipio de Itagüí, Antioquia.
- b. La contratación y ejecución de la Interventoría del contrato de obra derivado.

ROLES DE LOS CONVINIENTES

El IDEA en el convenio interadministrativo asume el rol de administrador de los recursos desembolsados en el fondo especial, el cual tendrá un costo operativo equivalente al cinco (5%) por ciento del total de los recursos a administrar, porcentaje que será aportado en especie en su totalidad por el IDEA.

Entre tanto, Indeportes- Antioquia tiene el Rol Jurídico, técnico y Administrativo, y el de aportante de los recursos a administrar en el Fondo Especial a constituir mediante la suscripción del Convenio Interadministrativo de Asociación.

El Municipio de Itagüí, asume el rol de ejecutor quien deberá adelantar la contratación de las obras e interventoría para el desarrollo del proyecto; adicionalmente es el aportante del predio, de los estudios y diseños y de las licencias para la ejecución del proyecto.

(...)

CUARTA – VALOR: El valor del Convenio Interadministrativo de Asociación asciende a la suma de CINCUENTA Y CUATRO MIL OCHENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA MIL TRESCIENTOS CINCO PESOS M.L. (\$54,082,940.305). Discriminados de la siguiente manera:

INDEPORTES: VEINTITRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL CIENTO NOVENTA Y CUATRO PESOS M/L (\$23,657,896,194).

IDEA: MIL CIENTO OCHENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS DIEZ (\$1.182.894.810) correspondiente al aporte en especie del IDEA por concepto de costos de operación equivalentes al 5% de los recursos a administrar en el Fondo Especial,

MUNICIPIO DE ITAGUI: VEINTINUEVE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES CIENTO CUARENTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS UN PESOS M/L (\$29.242.149.301). aportados en especie por el Municipio de Itagüí correspondientes al predio, estudios y diseños y licencias.

(...)

SEXTA – FORMA DE DESEMBOLSO. INDEPORTES trasladará al IDEA a la cuenta especial aperturada en el Fondo Especial constituido, los recursos aportados (...).

(...)

OCTAVO– OBLIGACIONES:

8.1. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO DE ITAGÜÍ: El municipio en virtud del presente Convenio se compromete a:

8.1.1. Aportar todos los estudios y diseños en fase III, así como los permisos y licencias que se requieren para ejecutar el proyecto Construcción y adecuación del “Escenario Deportivo Intermunicipal” ubicado en la calle 39 No. 49 – 97 del municipio de Itagüí, Antioquia.

8.1.2. Aportar y poner a disposición del contratista de obra el inmueble ubicado en la calle 39 No. 49 – 97, el cual se encuentra en el lote identificado con la matrícula 001-796918 en el municipio de Itagüí, Antioquia, desde el inicio del Convenio.

(...)

8.1.5. Ejecutar los dineros entregados por INDEPORTES ANTIOQUIA a través del Fondo Especial constituido con el Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA, única y exclusivamente en el desarrollo del objeto convenido.

(...)

8.1.10. El Municipio a través del interventor y el supervisor de las obras contratadas, según corresponda, velará por el cumplimiento de los objetivos propuestos con calidad, eficacia y efectividad durante el tiempo propuesto, asumiendo las responsabilidades propias y buen desempeño del objeto del Convenio interadministrativo, contribuyendo a que la gestión de la entidad contratante sea aún más eficaz

(...)

8.1.17. Atender las recomendaciones que sean formuladas por el supervisor designado por INDEPORTES ANTIOQUIA, para efectos de ejecutar en debida forma el objeto y el alcance del objeto del Convenio interadministrativo. INDEPORTES Antioquia realizará CONTROL y VIGILANCIA -administrativa, financiera, contable, legal, ambiental, social y técnica- de la manera como fueron invertidos los recursos públicos en la obra que realice el Municipio, en aras de proteger la correcta inversión de los recursos cofinanciados por INDEPORTES.

(...)

8.1.28. Informar a INDEPORTES ANTIOQUIA, de manera previa, las modificaciones, prorrogas, adiciones o cambios a surtir en el Contrato de Obra que celebra el Municipio y el tercero, dirigido a la realización de la actividad objeto y alcance del objeto del Convenio. En todo caso, las modificaciones, prorrogas, adiciones o cambios que afecten el presupuesto deben ser previamente aprobados por INDEPORTES ANTIOQUIA, antes de hacer apertura del proceso de selección, y durante la ejecución de las obras.

8.1.30. El Municipio tendrá los recursos de cofinanciación aportados por INDEPORTES Antioquia, en una cuenta del Fondo Especial constituido mediante este convenio interadministrativo de asociación en el IDEA, a nombre del proyecto en la cual se consignarán sólo los recursos aportados por INDEPORTES ANTIOQUIA, con destinación específica a la ejecución del Convenio y de acuerdo a los compromisos establecidos en los certificados de disponibilidad presupuestal, dichos recursos se destinarán únicamente para el desarrollo del objeto y alcance del objeto del Convenio entendiéndose este como los contratos de obra y de interventoría adjudicados y celebrados de acuerdo a la ley.

(...)

8.1.32. Con el visto bueno previo de INDEPORTES Antioquia, Solicitar a El IDEA los pagos que se requieran en cumplimiento del objeto contractual (...).

(...)

8.1.38. Los rendimientos financieros generados en la cuenta del Fondo Especial constituido en el IDEA deberán ser reintegrados a INDEPORTES Antioquia, como aportante de los recursos para la ejecución de las obras e interventoría.

8.1.39. El Municipio recibirá el aporte de los recursos de cofinanciación por parte de INDEPORTES ANTIOQUIA en la cuenta del Fondo Especial constituido con el presente convenio.

(...)

8.1.45. Así mismo, el Municipio deberá reintegrar los recursos que no se ejecuten en su totalidad, o aquellos que no tengan su respectivo soporte financiero, con sus respectivos rendimientos financieros.

(...)

8.1.51. Los aportes de INDEPORTES ANTIOQUIA deberán utilizarse únicamente en la ejecución de los costos directos e indirectos de los contratos de ejecución del proyecto.

(...)

8.1.59. EL MUNICIPIO, Si por errores en la presentación del proyecto o en el desarrollo de las obras se presenten inconvenientes que impidan la finalización de las obras por estudios preliminares y complementarios mal, y que no pueda asumir con sus costos recursos, INDEPORTES ANTIOQUIA podrá solicitar la devolución total del recurso con el fin de retomar las obras en cumplimiento de la Ley 2020 de 2020.

(...)

8.2. OBLIGACIONES DE INDEPORTES ANTIOQUIA:

(...)

8.2.2. Trasladar a El IDEA a la cuenta especial aperturada en el Fondo Especial constituido, los recursos aportados (...).

(...)

8.2.4. Dar visto bueno a los pagos ordenados por el Municipio de Itagüí en cumplimiento del objeto y alcance del objeto contractual, indicando la cuenta o labor a afectar y remitiendo los soportes documentales necesarios para su realización. Dicho visto bueno deberá ser firmado por el supervisor del Convenio por parte de INDEPORTES o por quien este delegue.

(...)

8.2.6. Vigilar que los recursos se destinen en desarrollo del objeto y alcance del objeto del Convenio.

(...)

8.2.10. Proceder con el cobro de los recursos del proyecto no ejecutados proporcional a los aportes por parte de cada entidad, en caso de llegase a ocurrir.

(...)

8.3. OBLIGACIONES DEL IDEA:

8.3.1. Constituir el Fondo Especial de recursos de acuerdo con lo establecido en el convenio interadministrativo de asociación.

8.3.2. Administrar los recursos incorporados por las demás entidades suscribientes del Convenio Interadministrativo de Asociación.

(...)

8.3.4. Aportar en especie lo correspondiente a los costos de operación del Fondo Especial, equivalentes al cinco por ciento (5%) del monto de los recursos entregados en administración.

(...)

8.3.10. Realizar los pagos dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al recibo de la ordenación por parte del Municipio, como Ordenador del Gasto del Fondo Especial constituido, ordenación que debe estar acompañada de la totalidad de los soportes requeridos para cada pago y del visto bueno de INDEPORTES Antioquia como aportante de los recursos. El IDEA no podrá realizar pagos sino se cuenta con el saldo de recursos suficiente para ello ocasionado por la demora en el ingreso de los recursos de la Vigencia Futura (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, respecto de la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

2. Los servicios o bienes de consumo inmediato, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio o bien recibido, no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado.

(...)

3. Los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del servicio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones.

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 use o consuma 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.

(...)

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” (Subrayados fuera de texto).

Por último, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201- En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, por los recursos entregados y recibidos en administración” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el clausulado del Convenio interadministrativo No. 523 de 2022, el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia (INDEPORTES), el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y el municipio de Itagüí, cooperan entre sí para constituir un fondo especial de recursos destinados al desarrollo y ejecución de las actividades en el escenario deportivo cancha intermunicipal del sur, con el fin de aportar al mejoramiento de sus condiciones actuales.

En desarrollo de este convenio, INDEPORTES es la entidad que aporta los recursos que serán administrados por el IDEA mediante el fondo especial; y el Municipio, además de aportar el predio, los estudios, los diseños y las licencias, es quien los ejecutará, como ordenador del gasto, pero bajo la aprobación de INDEPORTES.

Ahora bien, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los ingresos por transferencias como aquellos provenientes de transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos como activos recibidos de otras entidades públicas, y que pueden o no estar sometidos a estipulaciones, es decir, especificaciones

impuestas a la entidad receptora del activo para usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido en un propósito particular. De igual forma define los gastos por transferencias como aquellos activos que se entregan a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio y que también pueden estar sujetas a estipulaciones.

Dichas estipulaciones pueden ser restricciones o condiciones. Las condiciones surgen cuando se requiere que la entidad receptora use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito particular y si no se usa o consume como se especifica, se debe devolver a la entidad que lo transfirió.

De lo anterior se infiere que INDEPORTES realiza una transferencia de recursos al Municipio, el IDEA es quien los administra y el Municipio de Itagüí quien obtendrá el potencial de servicio una vez se termine la construcción del escenario deportivo. No obstante, se observan tres factores importantes en este caso para determinar que se trata de una transferencia condicionada: i) el Municipio debe contar con el visto bueno de INDEPORTES para la ejecución de los recursos, ii) el Municipio deberá reintegrar a INDEPORTES los recursos que no se ejecuten en su totalidad, o aquellos que no tengan su respectivo soporte financiero, con sus respectivos rendimientos financieros; y iii) si existen errores en la presentación del proyecto o en el desarrollo de las obras se presenten inconvenientes que impidan la finalización de las obras, y que no pueda asumir con sus costos recursos, INDEPORTES podrá solicitar al Municipio la devolución total del recurso con el fin de retomar las obras.

Por todo lo anterior, el tratamiento contable para cada una de las entidades en el momento del giro de los recursos y en el momento de la ejecución, así como de los rendimientos financieros generados, es el siguiente:

-Giro de los recursos

En el momento en que INDEPORTES realice la transferencia de los recursos debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte el IDEA, como administrador de los recursos a través del fondo especial, debitará la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Municipio debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

- Ejecución de recursos

Con el uso de los recursos, el IDEA debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Municipio debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO, 2-PASIVO o 5-GASTO, según corresponda, y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Adicionalmente, en la medida en la que el receptor de los recursos, es decir el Municipio, cumpla con la obligación de desempeño, INDEPORTES debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, el Municipio debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Aporte en especie por parte del IDEA

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con la Norma de gastos de transferencias y subvenciones, los servicios prestados por la entidad sin recibir nada a cambio no serán objeto de reconocimiento como gastos de transferencias o subvenciones, el aporte en especie por parte del IDEA, correspondiente a los costos de operación del Fondo Especial equivalentes al cinco por ciento (5%) del monto de los recursos entregados en administración, serán reconocidos de acuerdo con la naturaleza del gasto en esta entidad.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación indica que los servicios que reciba la entidad sin entregar nada a cambio no se reconocerán como activo ni como ingresos de transacciones sin contraprestación, por lo cual el Municipio no deberá reconocerlos en su información financiera.

- Rendimientos financieros

El tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración se observa en el numeral 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual señala que cuando el administrador reciba los rendimientos, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Con el giro de los rendimientos a INDEPORTES, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, INDEPORTES para reconocer el ingreso debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y

acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Con el giro de los rendimientos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, se reportarán como recíprocas:

- El derecho de la entidad que controla los recursos con la obligación de la entidad pública que administra, es decir, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, reportada por el Municipio, y la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, reportada por el IDEA.
- El activo reconocido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, por parte de INDEPORTES, y el pasivo reconocido en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por parte del Municipio.
- El gasto por transferencia reconocido en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, por parte de INDEPORTES, y el ingreso por transferencia reconocido en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por parte del Municipio.
- El gasto por transferencia reconocido en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, por parte del IDEA, y el ingreso por transferencia reconocido en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por parte del Municipio.
- Los rendimientos financieros reconocidos en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por parte del IDEA, y en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por parte de INDEPORTES.

CONCEPTO No. 20231100041931 DEL 30-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Gastos de transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable del contrato interadministrativo, suscrito entre el Ministerio del Interior -FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA -FONSECON y el Municipio de Itagüí

Doctora
YOLIMA RESTREPO ACEVEDO
Jefe Oficina de Contabilidad
Itagüí, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010047232 del 18 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:

“Con el fin de conciliar los saldos que corresponden a recursos en administración, recibidos del Ministerio del Interior, y subsanar diferencias en el reporte de operaciones recíprocas con corte 30 de junio del presente periodo, es pertinente consultar al regulador contable público sobre el tratamiento contable del referido hecho económico, así:

En el Convenio Interadministrativo No. 2309 de 2022 de que trata el asunto, se acordó, entre otros aspectos, lo siguiente:

PRIMERA – OBJETO: Aunar esfuerzos Técnicos Administrativos y Financieros entre las partes para promover la seguridad mediante la aplicación en la cobertura del circuito cerrado de televisión de cámaras de seguridad en puntos focalizados del área urbana y rural del Municipio de Itagüí.

Dado lo anterior, el Municipio de Itagüí reporta en operaciones recíprocas las subcuentas con el Ministerio del Interior, tal como se describe a continuación:

(...)

En términos generales, puede observarse que el Municipio de Itagüí reconoce los recursos recibidos por parte del Ministerio del Interior y posterior a eso legaliza ejecución con el desembolso de los pagos realizados a Energizando Ingeniería y

Contracciones S.A.S, disminuyendo los recursos recibidos en administración y reconociendo los ingresos para proyectos de inversión, dada la finalidad y propósito del Ministerio del Interior.

En consecuencia a las diferencias presentadas, el Ministerio del interior envió notificación exponiendo lo siguiente:

(...) Las condiciones bajo las cuales se emitió el concepto 20132000068051 del 11 de diciembre de 2013 siguen vigentes por cuanto las operaciones de que tratan los convenios entre el Ministerio del Interior y los Municipios para ejecutar las obras con recursos del Fondo nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana – FONSECON no han tenido variación, (...)

En esta medida nos permitimos consultar lo siguiente: (...)

¿Cuál es la reciprocidad de las operaciones por parte del Municipio de Itagüí, para el reconocimiento contable dados los roles y demás particularidades a que se refiere el convenio?"

CONSIDERACIONES

El contrato interadministrativo No. 2309 de 2022, suscrito entre el Ministerio del Interior -FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA –FONSECON y el Municipio de Itagüí, señala:

"CLAUSULA PRIMERA: OBJETO 'AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA PROMOVER LA SEGURIDAD MEDIANTE LA APLICACIÓN EN LA COBERTURA DEL CIRCUITO CERRADO DE TELEVISIÓN DE CÁMARAS DE SEGURIDAD EN PUNTOS FOCALIZADOS DEL ÁREA URBANA Y RURAL DEL MUNICIPIO DE ITAGÜÍ' CLAUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: (...) I. ESPECIFICAS: (...) 7. Invertir los recursos recibidos del MINISTERIO – FONSECON única y exclusivamente para adelantar los procesos requeridos para la ejecución del objeto del presente convenio. (...) 9. Realizar a más tardar dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la terminación de la ejecución del objeto del convenio, el reintegro de los saldos no ejecutados de los recursos aportados, que no fueron comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado, efectuando la consignación al Tesoro Nacional – FONSECON. (...) 11. Mantener un control contable y financiero independiente para el manejo de los recursos aportados por el MINISTERIO – FONSECON, de tal forma que le permita hacer un seguimiento y control de dichos recursos. (...) 13. Elaborar y presentar al MINISTERIO – FONSECON, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, iniciando en el mes siguiente a la fecha de perfeccionamiento del convenio, un informe técnico, administrativo y financiero sobre el avance del objeto del convenio; indicando FORMATO ELABORACIÓN DE ESTUDIOS PREVIOS (...) los porcentajes de avance y ejecución conforme a lo establecido en el cronograma previamente presentado. (...) 18. Presentar al MINISTERIO-FONSECON, un informe final a la terminación del convenio, adjuntando entre otros documentos con la información que solicite el MINISTERIO-FONSECON: Actas de recibo definitivo del proyecto. a)

Comprobantes de los pagos efectuados a contratistas para el desarrollo del proyecto. b) Balance Financiero del proyecto. c) Certificado suscrito por el representante legal o la autoridad competente, en donde conste la ejecución, así como los saldos disponibles de los recursos entregados por el MINISTERIO-FONSECON, en virtud del convenio. (...)

23. Adelantar de manera simultánea y bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas administrativas contractuales y financieras necesarias para el cumplimiento del objeto del convenio (...) II. GENERALES: (...) 5. Mantener un control contable y financiero independiente para el manejo de los recursos aportados por el MINISTERIO-FONSECON, con sus respectivos documentos soporte. Estos documentos deberán ser presentados en el informe mensual al MINISTERIO-FONSECON, de tal forma que le permita a este, hacer un seguimiento y control de dichos recursos. (...)

13. Presentar los informes que le requiera el supervisor del Ministerio en el término que éste le indique, y especialmente los señalados en el acápite relativo a la forma de desembolso. 16. Cumplir con el objeto del convenio, con plena autonomía técnica y administrativa y bajo su propia responsabilidad. Por lo tanto, no existe ni existirá ningún tipo de subordinación, ni vínculo laboral alguno con el Ministerio. (...) CLAUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DEL MINISTERIO: (...) 5. Entregar al MUNICIPIO en la cuenta exclusiva para tal fin y de conformidad con la forma de desembolsos pactada en el presente convenio, los recursos que se destinan al desarrollo de su objeto, previo cumplimiento de los requisitos legales. (...) CLAUSULA SEXTA: FORMA DE PAGO O DESEMBOLSOS. El MINISTERIO desembolsará los recursos al municipio previa presentación de cuenta de cobro y certificación de pago por concepto de aportes al sistema de seguridad social integral y parafiscales por parte del representante legal de la siguiente manera: 1. UN PRIMER DESEMBOLSO equivalente a (...) (7.752.963.139,00) previo cumplimiento de los requisitos de ejecución y la entrega de los siguientes productos: A. Suscripción del acta de inicio. B. Aprobación de la póliza. 2. UN SEGUNDO DESEMBOLSO equivalente a (...) (4.845.601.962,00) contra entrega de los siguientes productos: A. la certificación del supervisor del convenio designado por el Municipio que acredite el avance del 40% de ejecución del proyecto de acuerdo al cronograma y los productos determinados en los estudios y diseños. B. El correspondiente informe de interventoría con registro fotográfico del avance, C. La respectiva acta parcial de avance del proyecto avalada por el interventor. 3. UN TERCER DESEMBOLSO equivalente a (...) (4.845.601.962,00) contra entrega de los siguientes productos: A. la certificación del supervisor del convenio designado por el Municipio que acredite el avance del 70% de ejecución del proyecto de acuerdo al cronograma y los productos determinados en los estudios y diseños. B. El correspondiente informe de interventoría con registro fotográfico del avance, C. La respectiva acta parcial de avance del proyecto avalada por el interventor. 4. UN ÚLTIMO DESEMBOLSO equivalente a (...) (1.938.240.785,00), contra entrega de los siguientes productos: A. la certificación del supervisor del convenio designado por el Municipio que acredite el avance del 100% de ejecución del proyecto de acuerdo al cronograma y los productos determinados en los estudios y diseños, la cual debe incluir: 1) El correspondiente informe de interventoría con registro fotográfico del avance; 2). La respectiva acta final de ejecución del proyecto avalada por el interventor. (...) PARAGRAFO SEXTO: En el evento en que se declare el incumplimiento del MUNICIPIO de las obligaciones que le corresponden de acuerdo con lo señalado en el presente convenio, EL MINISTERIO definirá el valor de los recursos a restituir por parte del Municipio, según sea el caso” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

8. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

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.

(...)

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.

(...)

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.

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

4. Los gastos de transferencias o subvenciones pueden o no estar sujetos a estipulaciones, las cuales pueden ser originadas en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante.

5. Las estipulaciones son especificaciones que le imponen al receptor del activo una obligación de desempeño. Existirá una obligación de desempeño cuando el receptor deba usar o consumir el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido podrán ser restricciones o condiciones.

(...)

7. Existirán condiciones cuando se requiera que el receptor use o consuma el beneficio económico futuro o el potencial de servicio del activo transferido para un propósito concreto y que, si estos no se usan o consumen como se especifica, se devuelvan, total o parcialmente, a la entidad transferidora del activo quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Adicionalmente, para que exista una transferencia o subvención condicionada, la entidad transferidora del activo debe tener la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de desempeño, lo cual ocurre si se detallan aspectos tales como: a) la naturaleza o la cantidad de bienes y servicios a suministrar por el receptor, la naturaleza de los activos a adquirir o la naturaleza de las obligaciones a financiar y b) el plazo durante el cual deba cumplirse. Por consiguiente, la entidad transferidora reconocerá inicialmente un activo diferido y posteriormente un gasto en el resultado del periodo, en la medida en la que el receptor cumpla con la obligación de desempeño.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

12. Las transferencias o subvenciones de activos no monetarios que entregue la entidad a terceros se reconocerán como un gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad pierda el control de los activos.

(...)

4.2. Medición

14. Las transferencias o subvenciones en efectivo se medirán por el valor establecido en el acto administrativo, o por el valor de la obligación que surja en la ejecución del contrato o convenio.

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es de precisar que el concepto 20132000068051 del 11 de diciembre de 2013, mencionado en la consulta, corresponde a un concepto emitido bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Por lo anterior y de conformidad con lo señalado en las consideraciones, los recursos recibidos por el Municipio de Itagüí de parte del Ministerio del Interior - FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA –FONSECON corresponden a ingresos por transferencias condicionadas. La razón es que los recursos monetarios son recibidos por el municipio sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Asimismo, el contrato interadministrativo No. 2309 de 2022 señala que el Ministerio impone estipulaciones a la entidad receptora del recurso, en cuanto al uso o consumo del beneficio económico futuro o potencial de servicio de la transferencia; además, tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, cuando no se cumpla el propósito particular o cuando estos recursos no se usen o consuman como se especifica, y tiene la capacidad de evaluar periódicamente el cumplimiento de la obligación de rendimiento.

Así las cosas, el reconocimiento contable de estos recursos es el que se señala a continuación:

Con el surgimiento de la obligación de entregar los recursos conforme a lo señalado en el convenio, el Ministerio registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el municipio reconocerá una transferencia condicionada, mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, con el desembolso el Ministerio debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva al Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS si el giro lo hace la tesorería centralizada. Por su parte, el municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-

TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Luego, con el avance en el cumplimiento de la obligación de rendimiento, el Ministerio del Interior -FONDO NACIONAL DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA – FONSECON amortizará el activo diferido acreditando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y reconocerá el gasto correspondiente debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias o la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, el Municipio de Itagüí amortizará el pasivo diferido y reconocerá el ingreso, debitando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, el Municipio reconocerá los activos adquiridos o los gastos incurridos resultado del cumplimiento de la obligación de rendimiento como parte de su información financiera contra el pasivo y una vez haga el desembolso de los recursos, cancelará la obligación contra la disminución del efectivo.

En relación con las operaciones recíprocas y de acuerdo con las reglas de eliminación aplicables al corte de septiembre de 2023, el Ministerio del Interior reportará como operación recíproca el código 198604 y el Municipio de Itagüí el código 299002, según la regla 28-Diferidos condicionados. Para el ingreso y gasto por transferencias, el Ministerio del Interior reportará como operación recíproca el código 542390 y el Municipio el código 442890, según la regla de eliminación 44-Subvenciones y otras transferencias.

Estas reglas de eliminación pueden ser consultadas en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → Productos → Reglas de eliminación → Elegir la carpeta 2023, y descargar Reglas de Eliminación Septiembre 2023.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No.	20231100000541	del 12-01-2023
	20231100000621	del 13-01-2023
	20231100001061	del 24-01-2023
	20231100001351	del 27-01-2023
	20231120001951	del 03-02-2023
	20231100004391	del 24-02-2023
	20231100006071	del 02-03-2023
	20231100009001	del 03-04-2023
	20231100010151	del 27-04-2023
	20231120010321	del 28-04-2023
	20231100010361	del 28-04-2023
	20231120011111	del 04-05-2023

20231100013531 del 18-05-2023
20231120015971 del 28-06-2023
20231100018871 del 07-07-2023
20231100020151 del 19-07-2023
20231100021431 del 02-08-2023
20231120024951 del 24-08-2023
20231100025141 del 28-08-2023
20231100025721 del 01-09-2023
20231100026991 del 15-09-2023
20231120028241 del 13-10-2023
20231100028791 del 05-10-2023
20231120028811 del 23-10-2023
20231100028881 del 05-10-2023
20231100035231 del 25-10-2023
20231100037111 del 02-11-2023
20231100039051 del 14-11-2023
20231100039521 del 16-11-2023
20231100039991 del 17-11-2023
20231100040811 del 24-11-2023
20231100043041 del 06-12-2023
20231100044371 del 21-12-2023
20231100044401 del 21-12-2023
20231100044441 del 21-12-2023

1.2.30 INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN**CONCEPTO No. 20231120026321 DEL 11-09-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones con contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo FP 315 de 2022, suscrito entre el Fondo de Programas Especiales para la Paz del Departamento Administrativo de la Presidencia, la Policía Nacional de Colombia, y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A, para garantizar el desplazamiento aéreo de los respectivos funcionarios.

Doctora
DAYRA NAYIBE PINTO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010028652 del 16 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 manera atenta me permito solicitar concepto, respecto del registro contable del Convenio Interadministrativo No FP 315 DE 2022, suscritos entre El Fondo de Programas Especiales para la Paz del Departamento Administrativo de la Presidencia - FONDO PAZ, Policía Nacional de Colombia – Dirección de Antinarcóticos y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A CIAC S.A (se anexa convenio).

(...)

Por lo anterior y de acuerdo con los compromisos establecidos para la ejecución de este convenio el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, efectúa los siguientes registros contables:

· Los recursos girados se encuentran contabilizados en la subcuenta contable 190604 - Anticipo para adquisición de bienes y servicios con NIT de la Policía Nacional.

· Cuando se efectúan las legalizaciones de hora de vuelo y el supervisor remite la información, se realiza el registro contable manual, así:

511144 - Apoyo a operaciones militares y de policía a un Débito con NIT Policía

190604- Anticipo para adquisición de bienes y servicios a un Crédito con NIT Policía

· En el momento de la Circularización de las Operaciones recíprocas, se efectúa el siguiente movimiento entre entidades y a la fecha no se presentan diferencias en las siguientes subcuentas las cuales son recíprocas de acuerdo con las reglas de eliminación, así:

Por parte de Fondo Paz, se reporta la cuenta del gasto 511144 al tercero Policía.

Por parte de la Policía, reporta la cuenta del ingreso 480848 al tercero Presidencia.

Sin embargo, al momento de reportar el saldo pendiente de Legalizar correspondiente al saldo del Convenio Interadministrativo de Horas de Vuelo que está registrado en la cuenta 190604, presenta inconsistencia en el Informe de Operaciones Recíprocas de las dos entidades, por lo siguiente:

El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el saldo lo reporta en la subcuenta 190604 - Anticipo para adquisición de bienes y servicios y una vez revisadas las reglas de eliminación la cuenta correlativa es 290102 Anticipos sobre convenios y acuerdos como se observa en el siguiente cuadro:

(...)

Por otra parte la Policía Nacional el saldo por ejecutar lo registra en la subcuenta 291090 Otros Ingresos recibidos por Anticipado, de acuerdo con el Instructivo No 002 DIRAF y concepto No 2011100093411 del 12 de noviembre 2021 expedido por la Contaduría General de la Nación. Es importante aclarar que revisado el informe de reglas de eliminación esta subcuenta no es un operación recíproca.

En consecuencia, las cuentas utilizadas por las dos entidades no son correlativas, razón por la cual se presenta la diferencia en el reporte de Operaciones Recíprocas. Por lo anterior se solicita al Órgano Rector revisar la contabilización y determinar un solo criterio para este tipo de Convenios (...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 368 de 1997, por la cual se crea la Red de Solidaridad Social, el Fondo de Programas Especiales para la Paz y el Fondo del Plan Nacional de Desarrollo Alternativo -Fondo Plante- y se dictan otras disposiciones, establece:

"Artículo 9º. Creación y naturaleza jurídica. Créase el Fondo de Programas Especiales para la Paz, como una cuenta especial del Departamento Administrativo de la

Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrada como un sistema separado de cuentas.

Artículo 12. Recursos. Los recursos del Fondo para la Paz están constituidos por:

1. Los recursos que se le asignen en el Presupuesto General de la Nación” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte el Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.3.1.1. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones del Sistema de Cuenta Única Nacional se aplicarán a los recursos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, y a los que por disposición legal administre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con excepción de los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.3. Recaudo y ejecución de recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional.

ARTÍCULO 2.3.1.4. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir del 18 de septiembre de 2014 y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó, respecto a la diferencia entre anticipo y pago anticipado que: “(...) el anticipo se equipara a una especie de préstamo o financiación otorgado

por la entidad contratante al contratista, (...), que a diferencia de lo que ocurre con el pago anticipado, cuyos valores se trasladan inmediatamente al patrimonio del contratista, los dineros entregados a título de anticipo mantienen su vinculación al patrimonio público de la entidad estatal contratante, hasta el momento en el que los mismos son amortizados a título de pago por la obra o servicio contratado (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el convenio interadministrativo FP 315 de 2022, suscrito entre el Fondo de Programas para la Paz del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-Fondo PAZ, Policía Nacional de Colombia – Dirección de Antinarcóticos y la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A. – CIAC S.A., establece:

“3. CLAUSULAS

PRIMERA.- OBJETO: “Aunar esfuerzos entre la Policía Nacional de Colombia y Fondo de Programas Especiales para la Paz – FONDO PAZ, que permitan atender los requerimientos básicos para garantizar el desplazamiento aéreo del Director del DAPRE, del Alto Comisionado para la Paz y el Director de Fondo paz, así como algunos funcionarios, colaboradores y personal que éstos designen, en desarrollo de las actividades que le sean propias”.

Alcance del Objeto:

a. La POLICÍA hará la provisión del transporte aéreo para el desplazamiento del Director del DAPRE, del Alto Comisionado para la Paz, y el Director de FONDO PAZ, así como algunos funcionarios, colaboradores y personal que éstos designen en desarrollo de las actividades propias de sus cargos, según la disponibilidad de aeronaves con que cuente el Área de Aviación de la Dirección Antinarcóticos de la Policía Nacional, mediante la utilización de cualquiera de las aeronaves que se relacionan en el anexo que forma parte integrante de este convenio.

b. FONDO PAZ aportará los recursos económicos establecidos en la cláusula tercera, de la sección 1, del presente convenio, para el apoyo al fortalecimiento logístico, administrativo y aeronáutico de la Dirección de Antinarcóticos – Área de Aviación Policial.

c. La CIAC recibirá los recursos económicos que aporte FONDO PAZ y los ejecutará de conformidad con los requerimientos que le formule la dirección de Antinarcóticos – Área de Aviación Policial.

SEGUNDA.- COMPROMISOS DE LAS PARTES

COMPROMISOS DE FONDO PAZ: (...)

4. Efectuar el aporte en un (1) solo desembolso el valor MIL SETECIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$1.750.000.000) M/CTE dentro los seis (6) días siguientes al cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del convenio a la

cuenta que indique la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana – CIAC quien actuará como ejecutor de los recursos.

(...)

8. Brindar la información y documentación que la Policía Nacional – Dirección de Antinarcóticos-Área de Aviación Policial requiera para el adecuado desarrollo y cumplimiento del objeto del convenio.

(...)

COMPROMISOS DE LA POLICÍA NACIONAL DE COLOMBIA: (...)

(...)

4. Destinar el aporte económico que efectuará el Fondo de Programas Especiales para la Paz, única y exclusivamente para el fortalecimiento administrativo, logístico y aeronáutico de la Dirección Antinarcóticos.

5. Transportar, según la disponibilidad de aeronaves con que cuente el Área de Aviación Policial, al personal a que se refiere el objeto del Convenio.

(...)

9. Presentar un informe de supervisión a la entidad de manera mensual sobre las horas de vuelo por parte del supervisor del convenio, en el que se detalle el número de vuelos realizados y los destinos para dicha vigencia.

10. Mantener en perfecto estado de mantenimiento y funcionamiento las aeronaves destinadas para el desarrollo y ejecución del convenio.

11. Garantizar al Fondo de Programas Especiales para la Paz que las aeronaves utilizadas en el transporte a que se refiere el objeto del convenio, cuenten con los seguros y mantenimientos exigidos por las autoridades aeronáuticas competentes.

(...)

14. Suministrar a la CIAC a través del funcionamiento que la Policía Nacional – Dirección de Antinarcóticos designe para el efecto, las especificaciones técnicas de los bienes y servicios que deban adquirirse para la correcta ejecución del convenio.

(...)

COMPROMISOS DE LA CIAC: (...)

1. Destinar el aporte económico que efectuará el Fondo de Programas Especiales para la Paz, para atender los requerimientos que le formule el Área de Aviación Policial.

(...)

5. Suministrar información que sean requeridos por el Fondo de Programas Especiales para la Paz y la Policía Nacional.

(...)

PARÁGRAFO PRIMERO: Las obligaciones serán exigibles a la CIAC, una vez le sean transferidos los dineros comprometidos en el presente convenio.

PARÁGRAFO SEGUNDO: En consideración a que el ejecutor de los recursos aportados por FONDO PAZ, con destino al Área de Aviación Policial, serán ejecutados por la CIAC S.A., las partes convienen que, para esos efectos, los gastos de administración que demande la operación, serán reconocidos de la siguiente manera:

1. Cuando los bienes y/o servicios sean ejecutados a través de terceros, se reconocerá a la CIAC S.A. por concepto de costos y gastos administrativos un 5% más IVA, valor que será descontado de los recursos, sin cargo adicional para FONDO PAZ.

2. Cuando los bienes y/o servicios sean ejecutados directamente por la CIAC S.A., se cobrará el valor de venta definido por la Entidad para cada caso, sin cargo adicional para FONDO PAZ.

TERCERA. -APORTES DEL CONVENIO Y FORMA DE DESEMBOLSO: (...)

(...)

B) LOS APORTES DE PARTE DE LA CIAC S.A. recibir, administrar y ejecutar los recursos recibidos de acuerdo con los requerimientos emitidos por la POLICÍA NACIONAL".

(...)

QUINTA. -PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución del presente convenio será desde la fecha de suscripción del acta de inicio y hasta el 31 de diciembre del 2022 si o se realiza una prórroga de tiempo y/o hasta el agotamiento de las horas de vuelo, lo primero que ocurra y serán ajustados los costos de hora de vuelo según la vigencia" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

"CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, 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:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

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.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

(...)

De otra parte, si se realiza un anticipo o si los recursos son entregados en administración a terceros diferentes de la tesorería centralizada, la entidad ejecutora debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y acreditará la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS" (Subrayados fuera de texto).

Por último, 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, describe las siguientes cuentas así:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: "Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos".

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: "Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización".

2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS: "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros".

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO: "Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad 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".

CONCLUSIONES

De conformidad con el clausulado del convenio, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, a través del Fondo de Programas Especiales para la Paz, realiza un aporte monetario a la Policía Nacional para que esta última le provea el transporte aéreo al director del DAPRE, del alto comisionado para la paz y el director de Fondo paz, y los funcionarios acompañantes dentro del territorio nacional. Dichos recursos son girados a la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A., quien los ejecutará de conformidad con los requerimientos que le formule el Área de Aviación Policial.

De lo anterior se infiere que la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana realiza la administración de los recursos, y que es la Policía Nacional de Colombia la entidad que ejerce control sobre estos, puesto que es quién tiene la capacidad de definir

su uso. Por lo tanto, el tratamiento contable para cada una de las entidades en el momento del giro de los recursos y en el momento de la ejecución, es el siguiente:

-Giro de los recursos

En primer lugar, se debe considerar que el Fondo de Programas Especiales para la Paz (FONDO PAZ) es una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrado como un sistema separado de cuentas y los recursos que se le asignan provienen entre otras fuentes del Presupuesto General de la Nación.

Por su parte el Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, indica que el Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación; y que a partir del 18 de septiembre de 2014 los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En ese sentido el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) debe aplicar el numeral 1.1.1. del Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por otro lado, la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana S.A. (CIAC), al recibir los recursos girados por parte de la DGCPTN, 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, teniendo en cuenta que la Policía es la entidad que controla los recursos, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Cabe anotar que el DAPRE y la Policía deberán determinar, para el manejo de las operaciones recíprocas, si el hecho económico corresponde a un anticipo o a un pago realizado por anticipado considerando el Concepto C.E. 00102 de 2017 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, según el cual el anticipo se equipara a una especie de préstamo o financiación otorgado por la entidad contratante al

contratista, donde los dineros entregados mantienen su vinculación al patrimonio público de la entidad estatal contratante, hasta el momento en el que los mismos son amortizados a título de pago por la obra o servicio contratado, mientras que en el pago anticipado los valores se trasladan inmediatamente al patrimonio del contratista.

-Ejecución de los recursos

Con el uso de los recursos, la CIAC debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la Policía Nacional debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO o 5-GASTO, dependiendo de la ejecución realizada por la CIAC, y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, en la medida que el FONDO PAZ reciba los servicios de transporte aéreo, el DAPRE reconocerá un gasto por servicios de transporte mediante un débito en la subcuenta 511123-Comunicaciones y transporte de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En la medida que la Policía preste los servicios de transporte aéreo, reconocerá un ingreso por servicios de transporte mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 433014-Servicios aeronáuticos de la cuenta 4330-SERVICIOS DE TRANSPORTE.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100001051 del 24-01-2023
20231100010381 del 02-05-2023
20231100040131 del 20-11-2023
20231100041951 del 30-11-2023
20231120040481 del 20-12-2023

1.2.31 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.32 GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**CONCEPTO No. 20231100037471 DEL 07-11-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Gastos de transferencias y subvenciones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable para la transferencia de activos a otras entidades. Corrección de errores por el reconocimiento inadecuado de activos.

Coronel
LOTHAR ALCINDO GELVEZ SUÁREZ
Jefe de Estado Mayor y Segundo Comandante COING
Ejército Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010043912 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 trasladada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en lo concerniente a la solicitud de concepto contable se señala:

“Comedidamente, en atención al hallazgo realizado por la Contraloría General de la Nación, referente a la ‘CUENTA 17 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES’ – valor subcuenta 1.7.05.01 y a los convenios 200916, 212042 y 213046, suscritos en las vigencias 2009, 2013 y 2014 con el Fondo Financiero de Proyectos (FONADE) hoy Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial (ENTerritorio), los cuales tenían como fin realizar el mejoramiento de vías terciarias, desarrollo de labores de adecuación y mantenimiento de carreteras, los cuales están registrados como activo en el estado financiero del Ejército Nacional, me permito solicitar se dé a conocer a este Comando, el procedimiento necesario para poder realizar la transferencia entre las entidades correspondientes y así poder afectar los activos financieros de ambas instituciones”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

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

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

2. Por su parte, se reconocerán como gastos de subvenciones los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a terceros, distintos de empleados u otras entidades de gobierno, sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado (...)

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con 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, cuando el Ejército Nacional entregue a otras entidades bienes o recursos que tiene incorporados en su información financiera, le corresponderá atender a lo estipulado en la Norma de gastos de transferencias y subvenciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporada como parte de las consideraciones de este concepto.

Ahora bien, respecto a las vías y carreteras que indica en su consulta, como estas se encuentran reconocidas en el activo y clasificadas como bienes de uso público en la información financiera del Ejército, se vislumbra que la entidad se encuentra ante un error en el reconocimiento de estos bienes, dado que las vías son bienes que se encuentran a cargo y bajo el control de las entidades territoriales o del Invías

Por lo anterior, si el Ejército Nacional realizó el mejoramiento e hizo entrega de las vías a la entidad territorial o al Invías, en periodos anteriores, deberá 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, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100020311 del 19-07-2023
20231100020911 del 26-07-2023
20231120016641 del 25-07-2023
20231100021431 del 02-08-2023
20231100026991 del 15-09-2023
20231100027331 del 18-09-2023
20231100027461 del 20-09-2023
20231100028831 del 05-10-2023
20231100029571 del 10-10-2023
20231100041931 del 30-11-2023

1.2.33 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE**CONCEPTO No. 20231100008331 DEL 17-03-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte.
	SUBTEMA	Normativa que aplica una entidad de gobierno para el reconocimiento de los hechos económicos que se derivan de la ejecución de un contrato de concesión bajo el esquema de Asociación Público-Privada.

Señora
MARÍA ELIZABETH SALINAS BUSTOS

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010007012 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:

“1. ANTECEDENTES

Una entidad de gobierno suscribe un contrato de concesión con un concesionario bajo el esquema de APP (Asociación Público Privada), en el cual se indica, entre otros aspectos, lo siguiente:

Objeto: ‘El presente Contrato de concesión bajo un esquema de Asociación Público-Privada de Iniciativa Privada en los términos de la Ley 1508 de 2012, tiene por objeto el otorgamiento de una concesión para que, de conformidad con lo previsto en este Contrato, el Concesionario, por su cuenta y riesgo, lleve a cabo el Proyecto’.

Alcance del proyecto: Financiación, Elaboración de Estudios y Diseños, la gestión social y ambiental, Construcción, rehabilitación, mejoramiento, Administración, Operación, Aprovechamiento Económico, Mantenimiento y Reversión del Área Concesionada del Proyecto.

Descripción del proyecto. Es un proyecto pensado para modernizar las cualidades y calidades del espacio público, sus zonas aferentes, los parqueaderos correspondientes y las demandas de los ciudadanos para actualizarlos en términos de infraestructura, funcionalidad, y las necesidades de la ciudad y los usuarios en la actualidad. Su estratégica ubicación hace de este proyecto un importante eje de equipamientos y de conexión urbana.

(...)

2. SOLICITUD DE CONCEPTO

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, solicito concepto en relación con la norma que se debe aplicar para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del Contrato de Concesión bajo el esquema de APP, toda vez que hay incertidumbre si se debe dar aplicabilidad a la Resolución 6021 (sic) de 2018, expedida por la Contaduría General de la Nación, o lo indicado en el numeral 1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE del CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS del anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias”.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, dispone:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

91. Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales.

(...)

5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

(...)

116. El Marco Normativo aplicable a las entidades de gobierno 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.

117. 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.

118. 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.

119. 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 entidad cuando desarrolle alguna de las actividades que están regladas en el procedimiento” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establecen:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son

aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos”.

Por su parte, la Resolución 602 del 13 de diciembre de 2018 incorporó al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, en el cual se establece que dicho procedimiento deberá ser aplicado por “... las entidades concedentes que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el registro de los hechos económicos que se originan en los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, en relación con: los activos en concesión; los recursos en los patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios; los pagos por anticipado y anticipos realizados a los concesionarios; y los pasivos, ingresos y gastos asociados con dichos acuerdos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, es necesario precisar que 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 y, por su parte, 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 de temas particulares.

En este sentido, la CGN expidió la Resolución 602 de 2018 con el objetivo de brindar un tratamiento contable particular a los hechos económicos que se originan en los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, en relación con: los activos en concesión; los recursos en los patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios; los pagos por anticipado y anticipos realizados a los concesionarios; y los pasivos, ingresos y gastos asociados con dichos acuerdos.

Por ende, la administración de la entidad de gobierno deberá evaluar para cada contrato de concesión bajo el esquema de Asociación Público-Privada en el que actúe como entidad concedente si corresponde concretamente a un acuerdo de concesión de infraestructura de transporte o no.

Ahora bien, si el contrato de concesión corresponde concretamente a un acuerdo de concesión de infraestructura de transporte deberá aplicar lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, incorporado por la Resolución 602 de 2018. De lo contrario, esto es, cuando se trate de acuerdos de concesión diferentes a infraestructura de transporte, no se aplicará dicho procedimiento, sino que

se aplicará la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

En consecuencia, es preciso señalar que aun cuando corresponda a un acuerdo de concesión de infraestructura de transporte, de existir hechos económicos no regulados por el procedimiento contable se deberá atender a lo dispuesto por la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

CONCEPTO No. 20231120009131 DEL 04-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes entregados a través de contrato de concesión.

Doctora

YASMIN ALCIRA ROCHA PULIDO

Gerente Contable

Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. - Fiducóldex

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010008692 del 16 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 desarrollo del objeto social de la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. – Fiducoldex, constituyó con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo mediante contrato No. 137 celebrado el 28 de agosto de 2013 el Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo, con el objeto de que sea administrado por la Fiduciaria, con el fin de que ésta en su calidad de vocera, recaude, administre y ejecute todos los recursos que pertenecen al FONTUR y administre los bienes inmuebles que legalmente le sean encargados al Fondo, conforme a las normas que regulan dichos recursos y bienes.

FIDEICOMITENTE - Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

BENEFICIARIOS – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

El bien inmueble en cuestión, denominado ‘El Isleño’ ubicado en la isla de San Andrés, Departamento de San Andrés y Providencia, antes de la implementación de normas para Entidades de Gobierno este inmueble estaba registrado en la contabilidad del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En el año 2010, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo firmó el contrato de concesión 093 de 2010 con Hoteles Decamerón Colombia.

En 2015 el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo expidió la resolución 241, por la cual se entregaba el inmueble al Patrimonio Autónomo FONTUR, por lo que en la contabilidad del Ministerio se revirtió la construcción por hacer parte de la inversión

privada en la Concesión y se registró lo correspondiente al terreno como el inmueble dado en administración.

Al 30 de noviembre de 2018, con la entrada en vigor de la Resolución 533, se realizó el reconocimiento inicial como propiedad inversión el valor del terreno del HOTEL EL ISLEÑO en el Patrimonio autónomo FONTUR, aplicando la política indicada por la Contaduría General de la Nación frente a la medición inicial, (...)

Análisis frente al registro de la edificación:

Este inmueble tiene asociado el contrato de concesión 093 de 2010 con la sociedad Hoteles Decamerón Colombia S.A. el cual tiene por objeto:

CLÁUSULA 3. - OBJETO: El objeto del presente Contrato es otorgar por parte del Concedente a favor del Concesionario la concesión para la construcción, operación y mantenimiento del Hotel El Isleño y para la construcción, operación y mantenimiento del Centro de Convenciones de San Andrés, en el predio con matrícula inmobiliaria (...)

El Hotel El Isleño cuya construcción, operación y mantenimiento se contrata, deberá contar con

(...)

CLÁUSULA 6.- TÉRMINO DE EJECUCIÓN DEL CONTRATO: El término de ejecución del Contrato se extiende desde la fecha de suscripción del Acta de Inicio de Ejecución y por el término de doscientos cuarenta (240) meses contados desde dicha fecha, de los cuales diecinueve (19) meses corresponden a la Etapa Previa y de Construcción y doscientos veintiuno (221) corresponden a la Etapa de Explotación Comercial. Lo anterior sin perjuicio de que el plazo pueda ser extendido por mutuo acuerdo de las partes y de conformidad con las leyes aplicables

A la finalización del término de ejecución del Contrato se deberá suscribir el Acta de Finalización de la Ejecución.

De lo anteriormente mencionado en el contrato, se indica que será Decamerón quien realice las actividades de construcción, operación y mantenimiento con un aval de 221 meses equivalentes a 18 años aproximadamente. Adicionalmente, la cláusula 52 del denominado contrato, que indica que Hoteles Decamerón una vez finalizada la ejecución del contrato debe revertir o restituir el bien física y materialmente el HOTEL EL ISLEÑO al PA FONTUR, teniendo presente que Decamerón fue el encargado de realizar la construcción, este sería el valor pendiente por revertir y por ende de registro en FONTUR al momento que esto suceda, tal como se observa a continuación:

CLÁUSULA 54.- ACTIVIDADES DURANTE LA REVERSIÓN Y RESTITUCIÓN: Durante el proceso se deberán cumplir las siguientes actividades:

(i) El centro de Convenciones de San Andrés y el Hotel El Isleño serán restituidos física y materialmente al Concedente, mediante la elaboración de un inventario que indique la existencia material de los bienes que restituyen, luego de lo cual se suscribirá un Acta de Restitución en la que se dé cuenta del proceso respectivo.

(ii) Una vez suscrita el Acta de Restitución, se entenderán revertidos tanto el Centro de Convenciones de San Andrés como el Hotel El Isleño.

(...)

CLÁUSULA 52.- PLAZO PARA LA REVERSIÓN Y RESTITUCIÓN DE LAS OBRAS: El proceso de reversión y restitución del Centro de Convenciones de San Andrés y del Hotel El Isleño se extenderá desde la suscripción del Acta de Finalización de la Ejecución y hasta la fecha de terminación del Contrato en la que se suscriba el Acta de Terminación. El proceso no podrá, en ningún caso, tener una duración superior a los tres (3) meses.

(...)

Conforme el contrato de concesión firmado se observa que es el concesionario 'Decamerón' quien tiene las obligaciones de construir, operar y mantener el bien, así mismo es quien tiene el derecho a recibir los ingresos por la explotación del bien y Fontur solo recibe un porcentaje en calidad de remuneración, así mismo los riesgos derivados de la construcción, mantenimiento y explotación son asumidos por el concesionario y Fontur sólo asume riesgos en casos fortuitos.

Por otra parte, es importante indicar que en las cuentas de orden de los Estados Financieros del P.A. FONTUR se encuentra revelado y registrado el valor total del bien (Construcción y Terreno) con base en el último avalúo.

Consulta

Solicitamos confirmar con la Contaduría General de la Nación, si el entendimiento y análisis efectuado sobre el no registro de la edificación del Hotel El Isleño como propia inversión en el PA Fontur, es correcto, o si por el contrario existe alguna directriz que nos avale el registro en la construcción en el PA Fontur".

A través de correo electrónico del 16 de marzo de 2023 se solicitó información a su área para aclarar si al contrato de concesión mencionado en la consulta se le habían efectuado modificaciones, puntualmente si se había cambiado a la entidad concedente, esto a partir de la resolución 241 de 2015 expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, por la cual entregó el inmueble al FONTUR. Al respecto, el 23 de marzo de 2023 se indica que a la fecha no existe modificación al contrato de concesión 093 de 2010, pero sí una cesión completa del contrato por parte del Ministerio al FONTUR con fecha del 13 de marzo de 2018.

CONSIDERACIONES

La Ley 300 de 1996, por la cual se expide la Ley General de Turismo y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 42. Del Fondo de Promoción Turística. Créase el Fondo de Promoción Turística como un instrumento para el manejo de los recursos provenientes de la contribución parafiscal a que se refiere el artículo 40 de esta Ley, el cual se ceñirá a los lineamientos de la política turística definidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Para todos los efectos, los procesos de contratación que lleve a cabo la Entidad administradora del Fondo de Promoción Turística se adelantarán de conformidad con el derecho privado.

(...)

Artículo 45. Administración del Fondo de Promoción Turística. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo podrá celebrar contratos con el sector privado del turismo que reúna condiciones de representatividad nacional de los sectores aportantes para la administración del Fondo de Promoción Turística. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo reglamentará la materia”.

La Ley 1558 de 2012, por la cual se modifica la Ley 300 de 1996 -Ley General de Turismo, la Ley 1101 de 2006 y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 21. Los recursos señalados en el artículo 1º y 8º de la Ley 1101 de 2006, así como los asignados en el Presupuesto Nacional para la infraestructura turística, promoción y la competitividad Turística, y el recaudo del Impuesto al Turismo, formarán parte de los recursos del Fondo de Promoción Turística que en adelante llevará el nombre de Fondo Nacional de Turismo (Fontur) y se constituirá como Patrimonio Autónomo con personería jurídica y tendrá como función principal el recaudo, la administración y ejecución de sus recursos.

(...)

Artículo 22. Los bienes inmuebles con vocación turística incautados o que les fuere extinguido el dominio debido a su vinculación con procesos por delitos de narcotráfico, enriquecimiento ilícito, testaferrato y conexos, y los que fueron de propiedad de la antigua Corporación Nacional de Turismo, hoy del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, serán administrados o enajenados por el Fondo Nacional de Turismo o la entidad pública que este contrate. Para efectos de la administración y enajenación de los bienes, el Fondo o la entidad administradora, se regirá por las normas del derecho privado. Los recursos de su explotación estarán destinados a la administración, mantenimiento y mejoramiento de estos bienes y el remanente a lo que dispongan las leyes vigentes” (Subrayado fuera del texto).

El Decreto 505 de 1997, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 300 de 1996, estipula:

“Artículo 12. Naturaleza y objetivos del Fondo de Promoción Turística. El Fondo de Promoción Turística creado por el artículo 42 de la Ley 300 de 1996 es una cuenta especial, con carácter de patrimonio autónomo, cuyos recursos serán destinados exclusivamente a la ejecución de los planes de promoción y mercadeo turístico y a fortalecer y mejorar la competitividad del sector turístico para incrementar el turismo receptivo y el turismo doméstico” (Subrayado fuera del texto).

El artículo 1º del Decreto 2125 de 2012, por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 22 de la Ley 1558 de 2012, estipula:

“Artículo 1º. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entregará para la venta o administración al Fondo Nacional de Turismo - FONTUR, aquellos bienes inmuebles que fueron de propiedad de la antigua Corporación Nacional de Turismo. El Fondo a su vez podrá administrar los bienes inmuebles celebrando contratos de concesión, arrendamiento, comodato, administración hotelera o cualquier otra modalidad contractual que sirva a los fines del aprovechamiento turístico” (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, la Cesión del Contrato de concesión No. 93 de 2010, suscrita entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Hoteles Decamerón Colombia SAS y la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. – Fiducoldex, quien actúa en nombre del Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo, señala en sus cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA. EL MINISTERIO cede a FONTUR, el Contrato de Concesión No. 093 de 2010, suscrito con EL CONCESIONARIO, con todos los derechos y obligaciones que se derivan del mismo. CLÁUSULA SEGUNDA. FONTUR deberá cumplir con lo acordado en el Contrato de Concesión No. 093 de 2010, en especial lo dispuesto en el Capítulo XIV, Cláusulas 51, 52, 53, 54 y 55, relacionado con la Reversión y Restitución de las Obras por parte del CONCESIONARIO una vez finalizado el término de la ejecución de la concesión, así como se señala en la Resolución No. 0231 del 30 de enero de 2018. (...) CLÁUSULA CUARTA. FONTUR acepta la cesión del Contrato de Concesión No. 093 de 2010, y con la suscripción de este documento adquiere todos los derechos y obligaciones que de él se deriven. (...)” (Subrayado fuera del texto).

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, establece:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

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".

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 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.

(...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

16. Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

(...)

10.5. Revelaciones

35. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

(...)

l) la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar;

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado. Lo anterior, con independencia de que el acuerdo vinculante tenga la forma legal de un contrato de concesión.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, están sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, entre otros, los patrimonios autónomos que sean creados en virtud de una ley. Por su parte, los fondos sin personería jurídica deberán integrar su información financiera a la entidad a la cual están vinculados o asignados.

Por lo anterior y teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 300 de 1996, en el sentido que el Fondo Nacional de Turismo - FONTUR corresponde a un fondo sin personería jurídica, la información financiera de este Fondo debe ser integrada a la información financiera del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

De otra parte, a través de la Ley 1101 de 2006 se crea el Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo, el cual cumple para ser considerado como una entidad independiente que debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. Por lo tanto, a este patrimonio autónomo le fue asignado el código CHIP 923272597 y se encuentra catalogado como entidad sujeta al Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Ahora bien, de acuerdo con las consideraciones expuestas y dado que a partir de la cesión realizada del Contrato de concesión No. 093 de 2010 la entidad que actúa en calidad de concedente del Hotel El Isleño y del Centro de Convenciones de San Andrés es el Fondo Nacional de Turismo – FONTUR, para el tratamiento contable de estos bienes, el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, en la contabilidad del FONTUR, debe atender a lo señalado en la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

La referida Norma estipula que le corresponde a la entidad que actúa en calidad de concedente, en el marco de un contrato de concesión, reconocer como parte de su información financiera los activos entregados en concesión, así como las construcciones, adquisiciones o adiciones que realice el concesionario durante el tiempo que dure la ejecución del contrato de concesión. Por lo tanto, la entidad concedente no podrá tener registrados estos activos en cuentas de orden.

Por lo anterior, los activos entregados en concesión y las construcciones, adquisiciones, adiciones o mejoras realizadas deben ser reconocidas por el Ministerio de Comercio,

Industria y Turismo, en la contabilidad del FONTUR, y registrarlos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN, según la naturaleza de cada uno de los bienes.

En cuanto al Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo, como administrador de los bienes y recursos del Fondo, le corresponderá registrar estos bienes en cuentas de orden a través de 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.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100001341 del 27-01-2023
20231100004391 del 24-02-2023
20231120022731 del 09-08-2023
20231100026201 del 05-09-2023
20231120026241 del 21-09-2023
20231100028611 del 04-10-2023
20231100037661 del 08-11-2023
20231100044631 del 22-12-2023

1.2.34 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.35 RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

CONCEPTO No. 20231110032241 DEL 19-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones
	SUBTEMA	Aplicación Resoluciones 342 y 343 de 2022

Doctora
 OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Profesional Máster Dirección Financiera
 Administradora Colombiana de Pensiones
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400037712 del 18 de agosto de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se realizan las siguientes consultas:

"1. (...) De acuerdo con la Resolución 342 del 2022, 'se reconocerán como provisiones en el Fondo de pensiones de vejez, las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión. Las provisiones se medirán, como mínimo una vez en el periodo contable, por la mejor estimación del valor que se espera pagar por retroactivo a la fecha de medición y afectarán el gasto en el resultado del periodo'.

Actualmente Colpensiones registra este valor en cuentas de orden acreedoras incluido en el cálculo actuarial para pensiones futuras, ¿esto quiere decir que se debe retirar este valor del cálculo actuarial para registrarlo en cuentas de pasivo afectando el gasto?

2. (...) el registro de la garantía estatal en el régimen de prima media con prestación definida no se efectúa por parte de Colpensiones en la cuenta 4428 - Otras transferencias, adicionalmente si se realizará este registro en la nueva subcuenta 442831 - Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, incluida en la Resolución 343, se debe tener en cuenta que este registro puede afectar los estados financieros del Ministerio de Trabajo y el Ministerio de Hacienda y Crédito

Público, así mismo se debe tener en cuenta que los fondos de reserva pensional no realizan reporte de operaciones reciprocas.

En caso de confirmar que Colpensiones debe utilizar la subcuenta 442831 - Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, de manera atenta solicitamos nos informen la contrapartida de este registro en el activo.

3. La Contaduría General de la Nación creó la cuenta 5123 RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES, en esta cuenta se contabilizará entre otros el gasto del pago de la nómina de pensionados, el cual no corresponde a recursos destinados a la financiación del régimen, ¿es posible modificar el nombre de la cuenta para tener mayor claridad?, dado que el nombre de la cuenta hace referencia a un ingreso.

4. Así mismo sucede con la centos 589362 Recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media, ¿es posible modificar el nombre de la cuenta?

5. ¿Qué conceptos se deben registrar en las cuentas 512302 Retroactivos pensionales y 537317 Retroactivo de mesadas pensionales del Fondo de pensiones de vejez administrado por Colpensiones? Debido a que ya se crearon nuevas cuentas para el registro de los conceptos de prestaciones económicas.

6. Los Fondos de Reserva Pensional, administrados por Colpensiones, no realizan transferencias sin contraprestación a otras entidades de gobierno, razón por la cual solicitamos de manera atenta nos informen qué conceptos se deben contabilizar en la cuenta 542324 Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, creada con la Resolución 343 de 2022.

7. De acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 343, artículo 6, parágrafo. 'El 1º de enero de 2024, los saldos registrados por los fondos de pensiones administrados por Colpensiones en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, salvo los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, los cuales se reclasificarán a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN'.

teniendo en cuenta lo anterior, en relación al registro de los recursos del fondo de solidaridad pensional, de manera atenta solicitamos nos informen la dinámica contable para el registro de los rendimientos recibidos en las cuentas bancarias tanto de las cuentas de Colpensiones como las administradas por la fiducia, así como el registro de la valoración positiva y negativa del portafolio de inversiones (TES), y la utilidad y/o pérdida en venta de inversiones.

8. De acuerdo con el artículo 53 de la Ley 715 de 2001, el pago de recursos del Sistema General de Participaciones para salud lo realizaba la Nación directamente al ISS - Colpensiones, a partir del artículo 3 de la Ley 1797 de 2016, se estableció que el pago es realizado directamente desde la Nación a las cuentas maestras creadas por las Empresas Sociales del Estado - ESE, y estas a su vez realizan los pagos de aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA a Colpensiones.

Producto de los pagos realizados por la Nación a Colpensiones, existen recursos en proceso de conciliación registrados en la subcuenta 310602 Recaudos de cotizaciones en proceso, como resultado de estas conciliaciones, Colpensiones en algunos casos realiza la devolución de los recursos a las ESE más los rendimientos o realiza la aplicación del recaudo recibido.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que estos recursos fueron recibidos para su administración o aplicación en la historia laboral, cuentan con un portafolio de inversiones administrados a través de una fiducia ¿Colpensiones debe contabilizar los recursos correspondientes a la Ley 715 en la cuenta 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN? En el caso que la respuesta sea afirmativa de manera atenta solicitamos nos informen la dinámica contable para el registro de los rendimientos recibidos en las cuentas bancarias tanto de las cuentas de Colpensiones como las administradas por la fiducia, así como el registro de la valoración positiva y negativa del portafolio de inversiones (TES), y la utilidad y/o pérdida en venta de inversiones.

9. De acuerdo al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, Radicado CGN N° 20202000038091 de fecha: 21-07-2020 el fondo de reserva pensional de vejez reconoce como inventarios los Bienes recibidos en Dación de Pago recibidos, el valor de su comercialización se utiliza para la aplicación de las cotizaciones pensionales de los afiliados, siendo su contrapartida en el patrimonio la subcuenta 310602 Recaudos de cotizaciones en proceso.

Colpensiones registra el deterioro, recuperación de deterioro, ganancia o pérdida por baja de inventarios en cuentas del ingreso o gasto según corresponda. En el mes de enero, se realiza la reclasificación del resultado del ejercicio de las daciones del periodo anterior de la cuenta 3110 RESULTADO DEL EJERCICIO a la subcuenta 310602 Recaudos de cotizaciones en proceso, de esta manera el saldo de la subcuenta 310602 Recaudos de cotizaciones en proceso refleje el estado real de los inventarios.

Considerando lo dispuesto en la Resolución 343, artículo 6, párrafo, Colpensiones reclasificará el saldo de daciones en pago de la subcuenta 310602 Recaudos de cotizaciones en proceso a la cuenta 240720 Recaudos por clasificar, por lo tanto, de manera atenta solicitamos nos informen la dinámica contable para el registro de la utilidad o pérdida que genera el inventario de estos bienes, al inicio de cada vigencia.

10. De acuerdo con el artículo 6 de la Resolución 343 del 23 de diciembre de 2022 expedida por la Contaduría General de la Nación, 'el 1º de enero de 2024, los saldos registrados por los fondos de pensiones administrados por Colpensiones en la subcuenta

310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES’.

Actualmente, la cuenta contable 310506 Capital Fiscal presenta saldo en los estados financieros de los fondos de reservas pensiones, este saldo corresponde a un valor acumulado recibido del ISS Liquidado con fecha de corte 28 de septiembre de 2012 correspondiente a resultados de ejercicios anteriores.

Teniendo en cuenta lo anterior, ¿el saldo actual de la cuenta 310506 Capital Fiscal que corresponde a resultados de ejercicios anteriores recibidos del ISS se debe reclasificar a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES Y de esta manera unificar los conceptos?

De otra parte, el valor del resultado del ejercicio de los fondos de reservas pensionales se distribuye al mismo fondo, por lo tanto, los excedentes del periodo anterior se registran en la cuenta 310601 Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones. Teniendo en cuenta que esta cuenta fue eliminada ¿el traslado de la utilidad debe registrarse en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS Y GASTOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los activos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del activo recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtiene la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios, que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. También se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación la asunción y condonación de obligaciones.

(...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: activos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

15. Las transferencias en efectivo se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo o como pasivo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

4. GASTOS DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como gastos de transferencias los activos, monetarios o no monetarios, que se entreguen a otras entidades de gobierno sin recibir nada a cambio o recibiendo un valor significativamente menor al valor de mercado del activo entregado. También se reconocerán como gastos de transferencias la asunción y condonación de obligaciones, de otras entidades de gobierno.

(...)

9. Las transferencias o subvenciones en efectivo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo o como activo diferido si están sujetas a condiciones. Esto, cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo, o en el contrato o convenio.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

(...)

3.3. Reconocimiento y medición de provisiones relacionadas con obligaciones pensionales

5. Las provisiones relacionadas con procesos judiciales por reconocimiento de obligaciones pensionales o por el ajuste de su valor, que impliquen reconocimiento retroactivo, se medirán de acuerdo con la Norma de provisiones, afectando el gasto en el resultado del periodo en cada uno de los fondos.

6. Adicionalmente, se reconocerán como provisiones en el Fondo de pensiones de vejez, las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión. Las provisiones se medirán, como mínimo una vez en el periodo contable, por la mejor estimación del valor que se espera pagar por retroactivo a la fecha de medición y afectarán el gasto en el resultado del periodo.

3.4. Reconocimiento de otros ingresos y gastos

7. Cada uno de los fondos afectará sus cuentas de resultados con las partidas que se deriven de la administración de los recursos tales como: rendimientos, comisiones, deterioros, devolución de rendimientos, ganancias o pérdidas por medición de inversiones, y ganancias o pérdidas por baja en cuentas de activos o pasivos.

(...)

3.5. Revelaciones

9. Cada fondo revelará lo siguiente:

(...)

b) el valor del pasivo contingente por el cálculo actuarial de pensiones, el cual corresponde al valor presente de los pagos futuros que cada uno de los fondos deberá realizar a sus afiliados que tengan o vayan a adquirir el derecho, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones actuales y futuras, y cuotas partes de pensiones, para lo cual se atenderán los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes para su elaboración, con independencia de que el cálculo actuarial deba ser aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad” (subrayado fuera de texto).

Además, el mencionado Catálogo establece que la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO tiene la siguiente dinámica:

"DINÁMICA

UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON:

1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

PÉRDIDA O DÉFICIT DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON:

1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable" (subrayado fuera de texto).

Finalmente, la Resolución 343 de 2022, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en las cuentas relacionadas con los recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, dispone:

"ARTÍCULO 4º. Crear la descripción y dinámica de las siguientes cuentas en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

(...)

CLASE	GRUPO	CUENTA
5	51	5123
GASTOS	DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	RECURSOS ENTREGADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones. Esta cuenta es de uso exclusivo de los Fondos de pensiones administrados por Colpensiones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

(...)

Parágrafo. El 1º de enero de 2024, los saldos registrados por los fondos de pensiones administrados por Colpensiones en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, salvo los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, los cuales se reclasificarán a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Finalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310603-Cotizaciones por devolver a terceros de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240730-Cotizaciones recibidas por Colpensiones pendientes de devolver o transferir a terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS”.

CONCLUSIONES

Con base en lo anterior, procedemos a dar respuesta a las inquietudes, en el orden en que fueron planteadas en su solicitud:

1. Provisiones en el fondo de vejez por reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión,

no han solicitado el reconocimiento de la pensión y su efecto en el valor del cálculo actuarial registrado como pasivo contingente

El párrafo 6 de la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones establece que deben reconocerse como provisiones las obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, impliquen reconocimiento retroactivo de las mesadas pensionales a personas que, habiendo cumplido los requisitos legales para la pensión, no han solicitado el reconocimiento de la pensión. Adicionalmente, el referido párrafo indica que el reconocimiento de la provisión afectará el gasto en el resultado del periodo.

A su vez, el numeral 3.5 de la misma Norma señala que el cálculo actuarial de pensiones debe revelarse como un pasivo contingente.

En este sentido, se precisa que el valor de las obligaciones que de acuerdo con el párrafo 6 de la Norma citada se reconozcan como provisiones, no deben incluirse como parte del cálculo actuarial que es objeto de revelación como pasivo contingente y de registro en cuentas de orden. Lo anterior, con el fin de evitar que la obligación quede doblemente incluida en la información financiera del Fondo de pensiones de vejez.

2. Tratamiento contable de la garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida

De acuerdo a lo contemplado en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los recursos que se reciban sin entregar nada a cambio, producto de la garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, deben reconocerse como un ingreso por transferencia cuando la entidad receptora tenga el derecho de recibir los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo. A su vez, los recursos que se entreguen sin recibir nada a cambio, producto de la garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, deben reconocerse como un gasto por transferencia cuando la entidad transferidora tenga la obligación de entregar los recursos conforme a lo establecido en el acto administrativo. En este sentido, Colpensiones, en la contabilidad de los fondos en los que administra recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, y el Ministerio de Trabajo realizarán los siguientes registros.

Con el acto administrativo que determine el valor de la garantía de la Nación, el Ministerio de Trabajo debitará la subcuenta 542324–Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, por el valor de la garantía estatal. Por su parte, Colpensiones, en la contabilidad de los fondos en los que administra recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, debitará la subcuenta 132503-Aportes estatales de la cuenta 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES y acreditará la subcuenta 442831-Garantía

estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el Ministerio de Trabajo debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508–Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, la DGCPTN debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS. Por su parte, Colpensiones, en la contabilidad de los fondos en los que administra recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132503-Aportes estatales de la cuenta 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES.

Adicionalmente, se precisa que se deberán reportar como recíprocos los derechos e ingresos con las obligaciones y gastos, en las entidades contables involucradas en los anteriores registros.

3. Modificación del nombre de la cuenta 5123-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

La cuenta en mención fue creada en línea con la cuenta relativa al ingreso por concepto de recursos destinados a la financiación del régimen de prima media con prestación definida administrados por Colpensiones, razón por la cual, no es procedente realizar un cambio en su nombre. Adicionalmente, la descripción de dicha cuenta es clara al mencionar que “Representa el valor de los gastos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones. Esta cuenta es de uso exclusivo de los Fondos de pensiones administrados por Colpensiones”.

4. Modificación del nombre de la subcuenta 589362-Recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES

La subcuenta se creó en consonancia con la creación de la cuenta en el ingreso para que se registre la devolución de los ingresos por concepto de recursos destinados a la financiación del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones. En este sentido, no es procedente la modificación solicitada.

5. ¿Qué conceptos se deben registrar en las subcuentas 512302 Retroactivos pensionales y 537317 Retroactivo de mesadas pensionales del Fondo de pensiones de vejez administrado por Colpensiones?

En la subcuenta 537317-Retroactivo de mesadas pensionales del Fondo de pensiones de vejez administrado por Colpensiones se registrará el gasto por la provisión de que trata el párrafo 6 de la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, en la subcuenta 512302-Retroactivos pensionales se registrará el gasto por la diferencia entre lo provisionado conforme a lo definido en los párrafos 5 y 6 de la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y lo determinado en el acto administrativo que reconozca y liquide el valor del retroactivo.

6. ¿Qué conceptos se deben contabilizar en la subcuenta 542324-Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida?

La subcuenta 542324-Garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida se creó para que la Nación (Ministerio del Trabajo) registre la transferencia producto de la garantía estatal en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida. Ello en consonancia con la Norma de gastos de transferencias y subvenciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

7. Tratamiento contable de los rendimientos y de las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión

De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo del artículo 6 de la Resolución 343 de 2022, si los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones están relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, el valor de estos se registrará afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

8. Tratamiento contable de los recursos correspondientes a la Ley 715 de 2001

De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo del artículo 6 de la Resolución 343 de 2022, los saldos registrados en la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Lo anterior, teniendo en cuenta que los recursos descritos en su comunicación se encuentran en proceso de conciliación para definir si deben ser devueltos a las ESE más los rendimientos o si realiza la aplicación del recaudo.

En este sentido, los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los recursos que se encuentran en proceso de conciliación, se registrarán afectando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto se defina si se deben devolver a las ESE o si se realiza la aplicación del recaudo.

9 y 10. Tratamiento contable de la utilidad o pérdida del ejercicio

Considerando la dinámica de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, al inicio del periodo contable se reclasificará la utilidad o pérdida del ejercicio a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Ello con independencia de que en el resultado del ejercicio se hayan reconocido ingresos o gastos relacionados con bienes recibidos en dación de pago.

10. Tratamiento contable del saldo actual de la subcuenta 310506-Capital Fiscal que corresponde a resultados de ejercicios anteriores recibidos del ISS

De acuerdo con el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno. Por ello, dicho saldo no se debe reclasificar toda vez que corresponde al valor que se recibió del ISS con el cual se crean las entidades contables, a saber, los Fondos de pensiones administrados por Colpensiones.

CONCEPTO No. 20231100044681 DEL 22-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de rendimientos y ganancias o pérdidas por la valoración de inversiones relacionados con los recursos del Fondo de Solidaridad Pensional y los que están en proceso de conciliación. Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago.

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Profesional Máster Dirección Financiera
Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010053112 del 17 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se realizan las siguientes consultas:

“Observaciones de Colpensiones a las respuestas de CGN a las preguntas No. 7 y 8.

Considerando que Colpensiones administra los recursos del Régimen Subsidiado de Vejez y Sistema General de Participaciones - SGP - Ley 715, en cuentas bancarias y a través de encargos fiduciarios, y teniendo en cuenta que los portafolios de inversión de estos recursos están clasificados en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado, Colpensiones actualmente da aplicación a lo establecido en el capítulo 1 numeral 1.4.1 del marco normativo para entidades del gobierno.

(...) solicitamos nos confirmen si Colpensiones no debe aplicar lo establecido en las siguientes normas:

a) Marco normativo para entidades del gobierno en capítulo 1 numeral 1.4.1, Inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado (...)

b) Resolución No. 342 del 23 de diciembre de 2022, artículo 1, numeral 3.4, Reconocimiento de otros ingresos y gastos (...)

c) Concepto CGN Radicado N° 20202000038801 del 23 de julio de 2020 acerca del registro contable de los rendimientos de depósitos a la vista en encargos fiduciarios de inversión (...)

Observaciones de Colpensiones a la respuesta de CGN a la pregunta No. 9.

(...)

Considerando lo dispuesto en la Resolución 343, artículo 6, parágrafo, Colpensiones reclasificará el saldo de daciones en pago de la subcuenta 310602 RECAUDOS DE COTIZACIONES EN PROCESO a la cuenta 240720 RECAUDOS POR CLASIFICAR, por lo tanto, de manera atenta solicitamos nos informen la dinámica contable para el registro de la utilidad o pérdida que genera las daciones en pago teniendo en cuenta lo siguiente:

- ¿Es posible en el momento de la venta del bien reclasificar el resultado (deterioro, recuperación y utilidad o pérdida) generado por la dación en pago a la cuenta 240720 RECAUDOS POR CLASIFICAR?

- ¿Es posible contabilizar el resultado generado por una dación (deterioro, recuperación y utilidad o pérdida) en la cuenta 240720 RECAUDOS POR CLASIFICAR y no en cuentas de resultado?

- ¿Es posible en el mes de enero reclasificar el resultado del ejercicio obtenido por las daciones en pago durante el ejercicio anterior a la cuenta 240720 RECAUDOS POR CLASIFICAR?

De otra parte, como se indicó anteriormente, en el momento en que Colpensiones realiza la venta de una dación en pago registra una cuenta por cobrar por el valor de la comercialización del bien, debitando la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por lo que no aplicaría lo dispuesto en la Resolución 342 de 2022 de CGN en el artículo 1, numeral 3.4 "La diferencia entre el valor del bien recibido en dación de pago y la cuenta por cobrar por cotizaciones reconocida por el fondo afectará el ingreso o gasto en el resultado del periodo". Lo anterior teniendo en cuenta que Colpensiones no contabiliza cuentas por cobrar por concepto de cotizaciones, toda vez que las cotizaciones de aportes pensionales corresponden a autoliquidaciones que realizan los empleadores".

Adicionalmente, en mesa de trabajo del 9 de diciembre de 2022, Colpensiones informó que no puede utilizar los recursos relacionados con el régimen subsidiado de vejez antes de que se le haya reconocido la pensión a los afiliados correspondientes.

Asimismo, mediante comunicación telefónica del 21 de diciembre de 2023, la doctora Olga Elizabeth Suárez Durán informó que los bienes recibidos en dación de pago provienen de entidades o empresas en liquidación.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo” (subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

3. RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

(...)

3.1. Reconocimiento y medición de derechos

Los derechos sobre los recursos que tienen por finalidad atender el pago de obligaciones pensionales se reconocerán afectando el ingreso en el resultado del periodo de cada uno de los fondos. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales y cuotas partes de pensiones, entre otros.

Los derechos sobre los recursos se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden derechos a favor de cada uno de los fondos, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme.

(...)

3.4. Reconocimiento de otros ingresos y gastos

7. Cada uno de los fondos afectará sus cuentas de resultados con las partidas que se deriven de la administración de los recursos tales como: rendimientos, comisiones, deterioros, devolución de rendimientos, ganancias o pérdidas por medición de inversiones, y ganancias o pérdidas por baja en cuentas de activos o pasivos.

8. Los bienes recibidos en dación de pago se reconocerán como un inventario y se medirán por su valor de mercado o, en ausencia de este, por el valor pactado. La diferencia entre el valor del bien recibido en dación de pago y la cuenta por cobrar por cotizaciones reconocida por el fondo afectará el ingreso o gasto en el resultado del periodo” (subrayado fuera de texto).

El párrafo del artículo 6° de la Resolución 343 de 2022, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en las cuentas relacionadas con los recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, dispone:

“Párrafo. El 1° de enero de 2024, los saldos registrados por los fondos de pensiones administrados por Colpensiones en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, salvo los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, los cuales se reclasificarán a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Finalmente, los saldos registrados en la subcuenta 310603-Cotizaciones por devolver a terceros de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta 240730-Cotizaciones recibidas por Colpensiones pendientes de devolver o transferir a terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS”.

Para finalizar, 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, señala que:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

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.

La entidad que actuará como fideicomitente 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.

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.

La entidad que actúa como fideicomitente 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, 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.

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.

Cuando los recursos entregados provengan del Presupuesto General de la Nación, se aplicará lo definido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales.

(...)

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.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se amplían los numerales 7, 8 y 9 de las conclusiones del Concepto N° 20231110032241, del 19 de octubre de 2023, en los siguientes términos:

Numeral 7. Tratamiento contable de los rendimientos y de las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión:

El Marco Conceptual define un activo como aquel recurso controlado por la entidad del cual espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio en el futuro. Asimismo, se entiende que una entidad tiene el control sobre un recurso cuando tiene la capacidad de definir su uso y restringir el acceso de terceros al mismo.

Con base en lo anterior, los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión no son controlados por Colpensiones, toda vez que, conforme lo informó en la mesa de trabajo del 9 de diciembre de 2022, no tiene la capacidad de disponer de dichos recursos antes de que al afiliado le sea reconocida la pensión.

En este sentido, Colpensiones aplicará el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, de la siguiente manera:

- Cuando dichos recursos se encuentren en sus cuentas bancarias, Colpensiones aplicará el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, en lo relacionado con la entidad que administra.
- Cuando dichos recursos se encuentren en encargos fiduciarios, Colpensiones aplicará el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad, en lo relacionado con la entidad que actúa como fideicomitente.

Por lo tanto, Colpensiones no reconocerá en el resultado los ingresos o gastos asociados con los rendimientos y los cambios en la valoración del portafolio de inversión objeto de su consulta.

Teniendo en cuenta lo anterior, Colpensiones aplicará la Norma de inversiones de administración de liquidez para el tratamiento contable del portafolio de inversión desde el momento en que obtenga el control de los recursos, esto es, cuando se reconozca la pensión al afiliado al que se encuentran asociados los recursos objeto de su consulta.

En todo caso, el tratamiento contable descrito anteriormente es acorde con la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, pues Colpensiones reconocerá los activos y pasivos relacionados con los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, cuando surjan los derechos y obligaciones respectivos.

Numeral 8. Tratamiento contable de los recursos correspondientes a la Ley 715 de 2001:

Teniendo en cuenta que los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones, conforme a la información suministrada en su comunicación, se encuentran en proceso de conciliación, se concluye que existe la posibilidad de que Colpensiones tenga la obligación de reintegrarlos. Por lo tanto, Colpensiones reconocerá los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con dichos recursos, como un mayor valor de la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Solamente en este caso particular y hasta que culmine el periodo de conciliación, Colpensiones no afectará el resultado del periodo por los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, relacionados con los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones, como lo requiere la Norma de inversiones de administración de liquidez.

En este sentido, una vez culmine el proceso de conciliación y si se determina que tales recursos no deben ser reintegrados, Colpensiones aplicará la Norma de inversiones de administración de liquidez, mediante el reconocimiento, en el resultado del periodo, de los rendimientos y las ganancias o pérdidas por la valoración o venta de inversiones, objeto de su consulta.

En todo caso, el tratamiento contable descrito anteriormente es acorde con la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, pues Colpensiones reconocerá los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados con recursos provenientes del Sistema General de Participaciones, cuando surjan los derechos y obligaciones respectivos o afecten el resultado del periodo.

Numeral 9. Tratamiento contable de la venta de bienes recibidos en dación de pago:

Conforme a la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones, esta entidad reconocerá los derechos sobre los recursos que tienen por finalidad atender el pago de obligaciones pensionales afectando el ingreso en el resultado del periodo, mediante un débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1325- RECURSOS DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES y un crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 4117- RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES. En este sentido, Colpensiones aplicará la Norma de cuentas por cobrar para la medición posterior de la cuenta por cobrar reconocida conforme a este párrafo.

Cuando se reciba el bien en dación de pago, Colpensiones debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el valor de mercado o, en ausencia de este, el valor pactado; y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1325-RECURSOS DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES, por el valor en libros de la cuenta por cobrar relacionada. Cualquier diferencia que exista entre el inventario y la cuenta por cobrar será reconocida en el resultado del periodo. Posteriormente, Colpensiones aplicará la Norma de inventarios para la medición posterior del inventario reconocido conforme a este párrafo.

Cuando se realice la venta del bien recibido en dación de pago, Colpensiones debitará la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, por el valor correspondiente a la venta. Simultáneamente, Colpensiones debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, por el valor en libros del inventario.

En este sentido, la ganancia o pérdida en la venta de los bienes recibidos en dación de pago estará contenida en el resultado del ejercicio que se obtiene por la diferencia entre los ingresos y los costos y gastos. Por lo tanto, Colpensiones no reclasificará ninguna parte del resultado del ejercicio a la cuenta 240720-Recaudos por clasificar cuando se trate de ventas de bienes recibidos en dación de pago realizadas a partir del 1 de enero de 2024.

Es pertinente aclarar que la disposición del parágrafo del artículo 6° de la Resolución 343 de 2022, en la que se indica que Colpensiones reclasificará el saldo de la subcuenta 310602-Recaudos de cotizaciones en proceso de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, se debe aplicar una sola vez, el 1 de enero de 2024, con relación al saldo acumulado en la subcuenta referida del patrimonio al 31 de diciembre de 2023.

1.2.36 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.37 COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100028921 del 06-10-2023

1.2.38 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**CONCEPTO No. 20231100012011 DEL 08-05-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables
	SUBTEMA	Periodo de publicación de informes financieros y contables en la página web de la Entidad.

Doctora
ANA DORIS CHINCHILLA PABÓN
Docente

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010017842 del 05 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:

“Por la presente solicito información sobre alguna modificación que se hubiera dado en esta vigencia referente a la publicación de Información Financiera en las Entidades de Gobierno, expresamente en las entidades territoriales Departamentos y Municipios.

(...)

Igualmente solicito se me aclare si es obligación que las entidades del sector gobierno expresamente los municipios publiquen en forma mensual la información contable pública. (...).”

CONSIDERACIONES

La Resolución 356 del 30 de diciembre de 2022 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen del Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, que deban publicarse conforme a lo establecido en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019”, resuelve:

“(...)

ARTÍCULO 2º. Las entidades que deban publicar informes financieros y contables conforme al Procedimiento incorporado con esta Resolución publicarán, en su página web, el conjunto completo de estados financieros que conforme al marco normativo del RCP deban preparar y presentar con corte al 31 de diciembre de cada año, una vez estos sean autorizados para su publicación.

ARTÍCULO 3º. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998; y tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2023.

Parágrafo. El Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, incorporado mediante la presente Resolución, aplicará de manera prospectiva a partir del 1º de enero de 2023. Por lo tanto, aplicará por primera vez para la elaboración, presentación y publicación de los informes financieros y contables con corte a 31 de marzo de 2023.

ARTÍCULO 4º Derogatoria. La presente Resolución deroga la Resolución 182 de 2017, expedida por la CGN, a partir del 1º de enero de 2023.

Parágrafo. Las entidades no presentarán el informe financiero y contable mensual de diciembre de 2022. En su lugar, publicarán el conjunto completo de estados financieros que, conforme al marco normativo del RCP, deban preparar y presentar, una vez estos sean autorizados para su publicación". (Subrayados fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, señalan:

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

"1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior".

Adicionalmente, el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, incorporado con la Resolución 356 de 2022, dispone:

"3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y

contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

(...)

6. PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al trimestre informado. En la siguiente tabla se detalla la fecha de corte y la fecha límite de publicación para cada trimestre.

FECHA CORTE	FECHA LÍMITE DE PUBLICACIÓN
31 DE MARZO	30 DE ABRIL
30 DE JUNIO	31 DE JULIO
30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE

La publicación de los informes financieros y contables se realizará en la página web de la respectiva entidad de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Resolución 356 de 2022 incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen del Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables que deben publicarse de acuerdo a lo estipulado en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019.

De conformidad con dicho procedimiento, los informes financieros y contables no reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, la cual está regulada en los marcos normativos expedidos por la CGN. En consecuencia, los criterios establecidos en el Procedimiento aplican a partir de 2023, para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre de cada año.

Ahora bien, la publicación de los informes financieros y contables será responsabilidad del representante legal y del contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad pública y se hará como máximo en el transcurso del mes siguiente al trimestre informado, es decir, que la publicación en la página web de la entidad se realizará a más tardar el 30 de abril, 31 de julio y 31 de octubre del respectivo año.

Con respecto de la publicación del conjunto completo de estados financieros, que de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno deban preparar y presentar con corte al 31 de diciembre de cada año, esta se hará una vez sean autorizados para su publicación.

Por último, la Resolución 356 de 2022, la puede consultar en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co - Normativa - Normograma - Resoluciones 2022 - Selecciona Resolución 356 de 2022 y da clic sobre esta.

CONCEPTO No. 20231100016731 DEL 27-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de Estados Financieros
	SUBTEMA	Aprobación y firma de las notas a los estados financieros

Doctor
NÉSTOR WILLIAM ULLOA FORERO
Bogotá D.C.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20231400023322 del 15 de mayo de 2023, en la cual consulta lo siguiente:

ANTECEDENTES

"... con respecto a las notas a los estados financieros quien las aprueba?, quien las firman?"

Adicionalmente, mediante llamada telefónica del 06 de junio de 2023 el doctor Néstor William Ulloa Forero, indica que se refiere a una entidad de Gobierno.

CONSIDERACIONES

Al respecto es preciso señalar que las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 331 de 2022, establecen:

"CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información presentada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de

los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la entidad tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.

(...)

1.2. Juego completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

(...)” (Subrayado fuera de texto).

Además, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

“2.1.3.2. Presentación de notas a los estados financieros

Es la subetapa en la que se integra información cuantitativa y cualitativa que explica los hechos económicos presentados en la estructura de los estados financieros, con el fin de proporcionar información relevante para un mejor entendimiento e interpretación de la posición financiera y el desempeño de la entidad.

Las notas explicativas permiten conocer situaciones que caracterizan particularmente a la entidad y a las realidades de su proceso contable; también presentan información adicional sobre situaciones que no necesariamente afectan la estructura de los estados financieros pero que son relevantes para los usuarios de la información.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de presentación de estados financieros, los estados financieros con propósito de información general comprenden: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros, los cuales son responsabilidad del contador y el representante legal.

En virtud de lo anterior, los estados financieros con propósito de información general serán firmados por los responsables de su elaboración y contenido.

CONCEPTO No. 20231100027141 DEL 18-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Presentación y organización de la información en las notas de los estados financieros

Doctor
 ANDRÉS DAVID NONTIEN NÚÑEZ
 Contratista – Profesional especializado
 Ministerio de Minas y Energía
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036112 del 04 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:

"(...) Solicitamos conceptuar si el Ministerio está incumpliendo el régimen de contabilidad pública al no incluir en las notas a los estados financieros los códigos de las cuentas, subcuentas y auxiliares ni revelar en los recursos entregados en administración información por cada tercero, fecha de giro de los recursos, valor por tercero, número de contrato o convenio, objeto, plazo de ejecución, fecha de terminación".

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, las cuales aplicaban para el año 2022, señalaban:

"CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

60. La entidad presentará las notas de forma sistemática, para tal efecto, referenciará cada partida incluida en los estados financieros con cualquier información relacionada en las notas" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, es necesario precisar que la presentación y organización de la información en los estados financieros y en las notas, deberá atender a las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de la entidad. Por lo tanto, la información revelada en las notas proporcionará información que explique o apoye la comprensión, por parte de los usuarios, de las partidas presentadas.

De ahí que la Contaduría General de la Nación no exige la separación de la información en los códigos de la cuentas, subcuentas o auxiliares en las notas a los estados financieros. Así mismo, no exige como un requisito mínimo de las notas a los estados financieros la desagregación de la información de los recursos entregados en administración por la identificación y valor por cada uno de los terceros, fechas de giro de los recursos, objeto y número del contrato o convenio, plazo de ejecución o fecha de terminación de cada uno de ellos. No obstante, si exige que las revelaciones sean apropiadas, proporcionando información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100028921 DEL 06-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de Estados Financieros Combinación y traslado de operaciones
	SUBTEMA	Procedimiento utilizado por la Registraduría Nacional del Estado Civil con respecto a la consolidación de la información contable con el Consejo Nacional Electoral por el periodo contable 2022. Proceso de traslado de saldos de la Registraduría Nacional del Estado Civil al Consejo Nacional Electoral por creación de nueva entidad.

Doctora
SONIA FAJARDO MEDINA
Directora financiera
Registraduría Nacional del Estado Civil
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° 20230010039112 del 23 de agosto de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

1. Conceptuar sobre la pertinencia del procedimiento utilizado por la Registraduría Nacional del Estado Civil-RNEC con respecto a la consolidación de la información contable de la RNEC y su UNIDAD – Consejo Nacional Electoral y de no ser así cuál sería el tratamiento contable para la presentación de los Estados financieros de la Registraduría Nacional del Estado Civil y su unidad Consejo Nacional Electoral.
2. Mediante Decreto No.957 del 16 de junio de 2023 el Consejo Nacional Electoral fue creado como sección presupuestal, al encontrarse como una entidad pública contable, como se debe hacer el proceso de traslado de los saldos que se reflejan en la unidad 28-01-02 Registraduría Nacional del Estado Civil – Consejo Nacional Electoral y el proceso contable en las 2 entidades. Lo anterior, en consideración, a que actualmente la sección 2804-Consejo Nacional Electoral, está ejecutando recursos incorporados en el presupuesto de esa sección por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y su vez la Unidad 280102 Consejo Nacional Electoral, sigue ejecutando los recursos que le fueron aprobados para atender necesidades del normal funcionamiento y electorales del CNE.

CONSIDERACIONES

El artículo 120 de la Constitución Política, establece que “La organización electoral está conformada por el Consejo Nacional Electoral, por la Registraduría Nacional del Estado Civil y por los demás organismos que establezca la ley. Tiene a su cargo la organización de las elecciones, su dirección y vigilancia, así como lo relativo a la identidad de las personas”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 265, modificado por el artículo 12 del Acto Legislativo 1 de 2009, determina que “El Consejo Nacional Electoral regulará, inspeccionará, vigilará y controlará toda la actividad electoral de los partidos y movimientos políticos, de los grupos significativos de ciudadanos, de sus representantes legales, directivos y candidatos, garantizando el cumplimiento de los principios y deberes que a ellos corresponden, y gozará de autonomía presupuestal y administrativa” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la estructura orgánica e interna del Consejo Nacional Electoral, el Decreto 2085 de 2019 señala que:

“Artículo 1º Naturaleza. El Consejo Nacional Electoral es un organismo autónomo, de origen constitucional, independiente de las tres ramas del poder público y hace parte de la organización electoral, el cual goza de la autonomía administrativa y presupuestal en los términos del artículo 265 de la Constitución Política y del presente decreto ley

(...)

Artículo 4º Autonomía Administrativa. En ejercicio de su autonomía administrativa le corresponde al Consejo Nacional Electoral a través de su presidente, nombrar a los servidores públicos de acuerdo con la estructura y organización dispuesta para el efecto, así como crear grupos internos de trabajo y definir todos los aspectos relacionados con el cumplimiento de sus funciones, en armonía con los principios consagrados en la Constitución Política y la ley, sin perjuicio de las delegaciones que para el efecto se realicen.

Artículo 5º Autonomía Presupuestal. En ejercicio de su autonomía presupuestal el Consejo Nacional Electoral tendrá la capacidad de contratar y ordenar el gasto. Estas facultades estarán en cabeza del presidente del Consejo y serán ejercidas teniendo en cuenta las normas consagradas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y en las disposiciones legales vigentes.

(...)

Artículo 27 Contratos y Convenios Vigentes. Los contratos y convenios celebrados por la Registraduría Nacional del Estado Civil vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019, cuyo objeto corresponda a las funciones y actividades propias del Consejo Nacional Electoral, continuarán en cabeza de la Registraduría Nacional del Estado Civil hasta su respectiva liquidación. El mismo procedimiento se aplicará para la ejecución de las

cuentas por pagar y las reservas presupuestales de las vigencias fiscales de 2019 y las que se constituyan en el 2020 con cargo a las apropiaciones del presupuesto del 2019.

Los contratos y convenios que por su naturaleza y objeto correspondan a una actividad de carácter transversal a la organización electoral que terminen su ejecución a 31 de diciembre de 2019 o que cuenten con vigencias futuras, teniendo en cuenta las necesidades del servicio, continuarán su ejecución hasta la liquidación a cargo de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Los contratos actualmente en ejecución cuyo objeto verse sobre las funciones y actividades propias del Consejo Nacional Electoral, serán cedidos por la Registraduría Nacional del Estado Civil, dentro de los tres (3) meses siguientes a la vigencia del presente decreto. La documentación relacionada con dichos contratos debe allegarse al Consejo Nacional Electoral.

Artículo 28. Transferencia de Bienes Muebles. A partir de la fecha de entrada en vigencia del presente decreto la Registraduría Nacional del Estado Civil transferirá a título gratuito y por ministerio de la ley, los bienes muebles, que actualmente tiene en uso exclusivo los servidores del Consejo Nacional Electoral, para lo cual las partes suscribirán las actas correspondientes de entrega acompañadas de los respectivos inventarios.

Artículo 29. Transferencia de Archivos. Los archivos que a la entrada en vigencia del presente decreto sea titular la Registraduría Nacional del Estado Civil, y que tengan relación con las competencias del Consejo Nacional Electoral, deberán ser transferidos a este en los términos señalados por la Ley 594 de 2000. Así mismo, la Registraduría deberá hacer entrega de las historias laborales y de más documentos relacionados de los servidores que van a ser incorporados directamente en la planta de personal del Consejo Nacional Electoral, proceso para el cual deberá aplicarse la citada ley.

Artículo 30. Transferencia de Procesos de Cobro Coactivo. Los procesos de cobro coactivo de los cuales haya avocado conocimiento la Registraduría Nacional del Estado Civil y que tengan relación con las funciones del Consejo Nacional electoral, serán transferidos a este organismo, en un término no superior a los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto ley, lo cual constará en las Actas que se suscriban para el efecto.

Artículo 31. Transferencia de Procesos Disciplinarios. Los procesos disciplinarios que viene conociendo por competencia la Registraduría Nacional del Estado Civil, en los cuales los sujetos disciplinarios sean servidores o ex servidores cuyas funciones estaban relacionadas con el Consejo Nacional Electoral serán transferidos dentro de los (3) meses siguientes al Consejo, en el estado procesal en que se encuentren, lo cual constará en las Actas que se suscriban para el efecto” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el Decreto 957 de 2023 por medio del cual se crea de una Sección Presupuestal, reglamenta que

“Artículo 1. Información del traslado de funciones. Con el fin de dar cumplimiento a los artículos 336 y 337 de la Ley 2294 de 2023, la Registraduría Nacional del Estado Civil y el Consejo Nacional Electoral, informarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al Departamento Administrativo de la Función Pública, las funciones que se trasladan entre estas entidades de la Organización electoral, dentro del lapso que establezca la precitada cartera ministerial.

PARÁGRAFO. Una vez el Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuente con esta información, así como con el reporte de los saldos de apropiación disponibles en el Sistema Integrado de información Financiera SIIF Nación, la Dirección General del Presupuesto Público Nacional procederá a efectuar los ajustes presupuestales, de conformidad con el artículo 86 del Estatuto Orgánico del Presupuesto.

Artículo 2. Capacidad de contratar y comprometer recursos. Efectuada la incorporación de los recursos en la sección presupuestal del Consejo Nacional Electoral, el ordenador del gasto tendrá la capacidad de contratar y comprometer los recursos en desarrollo de las apropiaciones incorporadas en la respectiva sección” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública establece que:

“69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. (Subrayado fuera de texto)

70. La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal; y como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 131 de 2019, señala que:

“CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

(...)

5. COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES

1. La combinación de operaciones es la unión de dos o más operaciones independientes en una entidad existente o en una entidad que se constituya para este fin, denominada entidad resultante. La combinación de operaciones implica el traslado de operaciones por parte de una entidad, denominada entidad de origen, mediante la separación de una o varias de sus operaciones.

2. Una operación independiente es el conjunto mínimo e integrado de actividades y activos o pasivos relacionados, susceptibles de ser dirigidos y gestionados para proveer un bien o servicio, con el cual se cumple una función de cometido estatal. No obstante, para la aplicación de esta Norma una operación no necesita incluir todos los activos o pasivos que la entidad de origen utilizaba en dicha operación, siempre que la entidad resultante pueda cumplir la función de cometido estatal con los activos o pasivos trasladados.

La combinación y el traslado de operaciones pueden surgir de formas jurídicas, tales como:

(...)

d) la reasignación de funciones, en la cual la entidad que traslada las funciones con sus activos o pasivos relacionados es la entidad de origen y la entidad o entidades que las recibe son las entidades resultantes.

4. En todo caso, para efectos de la aplicación de esta Norma, las entidades involucradas en la fusión, escisión o reasignación de funciones identificarán si actúan como entidad resultante o como entidad de origen.

(...)

6. Si, producto de la fusión, escisión o reasignación de funciones, la entidad de origen desaparece, pero la ejecución presupuestal continúa a su cargo después de la fecha de traslado, la entidad resultante incorporará en su información financiera los hechos económicos originados por dicha ejecución.

5.1. Combinación de operaciones

7. La entidad resultante aplicará este numeral para la contabilización de las operaciones que combina.

8. Cuando en la fusión, escisión o reasignación de funciones estén involucradas varias operaciones que serán objeto de combinación en la entidad resultante, esta aplicará el presente numeral para cada operación combinada. No obstante, la entidad resultante podrá agrupar varias operaciones combinadas siempre que la fecha de combinación de estas sea la misma.

(...)

5.2. Traslado de operaciones

21. La entidad de origen aplicará este numeral para la contabilización de las operaciones que traslada.

22. Cuando en la fusión, escisión o reasignación de funciones estén involucradas varias operaciones que serán objeto de traslado, la entidad de origen aplicará el presente numeral para cada operación trasladada. No obstante, la entidad de origen podrá agrupar varias operaciones trasladadas siempre que la fecha de traslado de estas sea la misma” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas con la Resolución 211 de 2021, señala que:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

2. Los estados financieros individuales son los que presenta la entidad que no posee control, influencia significativa ni control conjunto en una empresa o, que, teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial.

3. Por su parte, los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Una entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

(...)

2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

2. Las entidades de gobierno del nivel nacional y del nivel territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control. Para tal efecto, se considerarán los elementos de control establecidos en la Norma de inversiones en controladas, con

independencia de que las entidades controladas sean empresas o entidades de gobierno y de que no se reconozcan como inversiones en controladas” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, la CGN recibió la solicitud del Consejo Nacional Electoral, radicada en la CGN con el No. 20231030026162 del 31 de mayo de 2023. En atención a dicha solicitud, la CGN asignó el Código Institucional 923273525 para que el Consejo Nacional Electoral cumpla con los plazos, requisitos y otras obligaciones relacionadas con la presentación de la información financiera a la CGN, contenidos en la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016 y sus modificaciones.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones legales vigentes y la definición de entidad contable pública del Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, el Consejo Nacional Electoral, desde la expedición del Decreto 2085 de 2019 que determina su estructura orgánica e interna, tiene la calidad de entidad contable pública, dado que dicho Decreto la dota de autonomía para el cumplimiento de sus funciones específicas de cometido estatal. En consecuencia, El Consejo Nacional Electoral debió desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expide el Contador General de la Nación desde aquel momento, con independencia de que desde la estructura presupuestal continuara siendo una unidad ejecutora de la sección presupuestal.

Adicionalmente, es importante precisar que el procedimiento utilizado por la Registraduría Nacional del Estado Civil para la preparación y presentación de sus estados financieros, así como para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación, no corresponde a un proceso de consolidación, si se advierte que los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. En este caso, la Registraduría Nacional del Estado Civil no posee control sobre el Consejo Nacional Electoral.

Ahora bien, respecto al proceso de traslado de los saldos de la Registraduría Nacional del Estado Civil al Consejo Nacional Electoral por el traslado de funciones, las dos entidades deben aplicar la Norma de Combinación y traslado de operaciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el efecto, el Consejo Nacional Electoral, como entidad resultante, debe aplicar el numeral 5.1 Combinación de Operaciones, de la citada Norma, determinando la fecha de la combinación, el reconocimiento y medición de los activos y pasivos, el período de medición y la medición posterior de los activos o pasivos objeto de traslado. Por su parte, la Registraduría Nacional del Estado Civil como entidad de origen, aplicará el numeral 5.2 Traslado de operaciones, para lo cual debe determinar la fecha de traslado, baja en cuentas de los activos identificables entregados y pasivos transferidos.

Adicionalmente, si producto de la reasignación de funciones, la Registraduría Nacional del Estado Civil continúa con la ejecución presupuestal a cargo del Consejo Nacional Electoral después de la fecha de traslado, este último incorporará en su información financiera los hechos económicos originados por dicha ejecución.

En relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó, a través de la sentencia C-487 de 1997, que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los ‘productos finales’, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera del texto).

Es importante resaltar que, para efectos de realizar exitosamente el traslado de saldos, las entidades Consejo Nacional Electoral (CNE) y Registraduría Nacional del Estado Civil (RNEC) son las responsables de coordinar las actividades administrativas que se requieran para dar cumplimiento a la normatividad.

Ahora bien, para la debida ejecución por parte de las entidades origen y destino, implicadas en el traslado de saldos, el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) dispone de las siguientes funcionalidades y aspectos a considerar:

En aplicación del numeral 5.1 de la Norma de combinación y traslado de operaciones, el CNE observará lo dispuesto en la Guía Parametrización Gestión Entidad¹ del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), con relación a las parametrizaciones en el sistema para el caso de subunidades, ordenadores del gasto, terceros, cuentas bancarias y demás aspectos generales.

Adicionalmente, el CNE solicitará acompañamiento a la Administración del SIIF-Nación del MHCP, para que mediante la habilitación de la tipología para cargue de asientos iniciales, la unidad ejecutora pueda registrar los saldos finales de la entidad origen manualmente.

Por otra parte, con relación al traslado de saldos para la Registraduría Nacional del Estado Civil (RNEC), esta cancelará mediante la funcionalidad de comprobantes manuales los saldos finales que se identifiquen a nivel de código contable, según los saldos de sus auxiliares; a la vez que debe dar finalidad a sus ejecuciones pendientes en el sistema, tales como imputaciones de documentos de recaudo sobre los que la

¹ Disponible en la página web del MHCP: https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/portal/SIIFNacion/pages_ciclodenegocios/parametrizacionesycatlogosgestin

entidad sea responsable, así como de la contabilización de extractos bancarios hasta la fecha de combinación y traslado coordinada entre las entidades.

Así mismo, es necesario precisar que la RNEC continuará con la ejecución de las cadenas presupuestales comprometidas y en proceso, hasta su culminación. En este orden de ideas, dicha entidad deberá ajustar mensualmente los nuevos saldos originados por dichas ejecuciones, mediante su cancelación y traslado al CNE, el cual deberá incorporar tales hechos a su información financiera.

CONCEPTO No. 20231100043271 DEL 11-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables
	SUBTEMA	Competencia de firmar las notas a los estados financieros.

Doctora
LILIANA MORALES ORTÍZ
Subdirectora Administrativa y Financiera
Instituto Distrital de las Artes
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048982 del 26 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, este Instituto se permite solicitar concepto frente a la obligatoriedad de firmar por parte representante legal y el contador de la Entidad, las notas a los estados financieros.

La presente comunicación se encuentra motivada en el radicado del Instituto Distrital de las Artes No. 20231300080823 de fecha 27 de febrero de 2023 con el asunto: ‘Informe anual de evaluación al sistema de control interno contable 2022’. Emitido por la Asesora de Control Interno, donde en el numeral 4 indican ‘(...) Revisar y apropiarse de los lineamientos establecidos en el numeral 3.3. de la Resolución 182 de 2017 de la CGN, para la publicación de las notas a los informes financieros y contables mensuales, las cuales deben ser firmados por el representante legal y el contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del contador, el número de la tarjeta profesional.

Así las cosas, la Subdirección Administrativa y Financiera del Instituto Distrital de las Artes estableció como plan de mejoramiento de la evaluación al sistema de control Interno Contable la acción de Radicar comunicación electrónica dirigida a la Secretaría Distrital de Hacienda y a la Contaduría General de la Nación en la que se solicite concepto sobre la obligatoriedad de incluir en las notas de los estados financieros, la firma de los responsables de los Estados Financieros y a partir de la respuesta, tomar las acciones correspondientes’”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.

(...)

1.2 Juego completo de estados financieros

(...)

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior” (Subrayado fuera del texto).

La Resolución 356 de 2022, que aplica a partir del 01 de enero de 2023, derogó la Resolución 182 de 2017 e incorporó al Régimen del Contabilidad Pública el Procedimiento Transversal para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables. Posteriormente, mediante la Resolución 261 del 28 de agosto de 2023, se actualizó dicho procedimiento, el cual señala:

“PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES A PUBLICAR

Los informes financieros y contables que deban preparar, presentar y publicar las entidades públicas corresponderán a los siguientes: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados, un estado de resultado integral o un estado de resultado de la gestión de liquidación, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables.

(...)

2. RESPONSABLES DE LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

La preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables será responsabilidad del representante legal y del contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad pública.

(...)

5. IDENTIFICACIÓN Y CONTENIDO DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES.

(...)

5.2 Contenido

(...)

Los informes financieros y contables deberán ser firmados por el representante legal y el contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del contador, el número de la tarjeta profesional.

(...)

6. PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se publicarán en el transcurso de los dos meses siguientes al trimestre informado. (...)

(...)

La publicación de los informes financieros y contables se realizará en la página web de la respectiva entidad de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los estados financieros con propósito de información general son aquellos que se emiten al cierre del periodo contable y comprenden: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

En atención a lo mencionado en la Norma de presentación de estados financieros, estos son responsabilidad del representante legal y el contador de la entidad, por lo que, serán firmados por los responsables de su elaboración y contenido.

De otra parte, los informes financieros y contables son aquellos que se elaboran de manera trimestral, son publicados en la página web de la entidad y comprenden: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados y c) las notas a los informes financieros. Estos deben ser firmados por el Contador y el representante legal de la entidad, como lo indica el numeral 5.2. del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros.

Es de precisar que, en ningún caso, los informes financieros y contables reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, la cual está regulada en los marcos normativos expedidos por la CGN.

CONCEPTO No. 20231100043281 DEL 11-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable en la cuenta 1132-Efectivo de uso restringido

Doctor
MARTIN ELÍAS CANCHILA PÉREZ
Contador
Colosó
Colosó, Sucre

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010049302 del 27 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 atención a las disposiciones establecidas por la Contaduría General de la Nación, en torno al manejo y aplicación del sistema contable en las entidades de Gobierno, de manera muy atenta quisiera pedir respetuosamente a ustedes, emitir concepto y/o doctrina contable frente al uso de la cuenta contable 1132 de PUC y, además, sobre las disposiciones de la Resolución 533 de 2015, sus adiciones y modificaciones (...)

(...)

¿Además de los embargos judiciales notificados y ejecutados a esta entidad pública, los cuales se deben registrar en la cuenta 1132, también cabe la realización de un registro o partida distinta a embargos judiciales en la cuenta 1132?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por las Resolución 180 de 2023, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. (...) Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO de la siguiente manera: "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 entidad".

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se clarifica que en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO deberá reconocerse el efectivo o equivalente al efectivo de uso restringido que corresponda únicamente a los recursos que la entidad no tiene disponibles para su uso inmediato por motivo de un embargo fruto de un proceso de cobro coactivo o judicial en su contra.

CONCEPTO No. 20231120043561 DEL 18-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Corrección de notas a los estados financieros

Doctor
GODOFREDO SAMPEDRO BORRERO
Coordinador grupo de contabilidad
Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043562 del 22 de septiembre de 2023, trasladada a esta entidad por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al 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. ¿Cuándo, el incumplimiento o la omisión de revelar en las Notas a los Estados Financieros, conforme a lo establecido en el numeral 28 de la sección 43 del capítulo VI de las Normas para el reconocimiento medición, revelación y presentación de los hechos económicos contenidos el Nuevo Marco Normativo para Entidades del Gobierno, configura una falta de orden disciplinario conforme a lo establecido en el artículo 24 y el artículo 27 de la Ley 734 de 2022 y el artículo 37 de la Ley 43 de 1990?

2. ¿Existe, un procedimiento técnico contable para dar alcance a una ampliación en las revelaciones de las Notas a los Estados Financieros, cuando los Estados Financieros ya han sido publicados?

3. ¿Cuál es el procedimiento técnico contable para revelar adecuadamente la naturaleza, el valor del ajuste y la justificación por la cual se realiza o no una reexpresión de los estados financieros de ejercicios anteriores?

La consulta se origina con base a la observación efectuada por la Contraloría General de la Nación con ocasión a la auditoria de los Estados Financieros con corte a 31 de diciembre de 2021 comparados con el año 2020, en lo referente a la Revelación en la Nota a los Estados Financieros No. 27 sobre corrección de errores en periodos

anteriores, en la que una vez sustentada por la entidad, la Contraloría consideró validar la información como un hallazgo administrativo con presunta connotación disciplinaria”.

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”.

Adicionalmente, 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 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 167 de 2020, vigente para el año 2021, señalaba:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

8. Los objetivos de la información financiera están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, vigentes para el año 2021, establecían:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.2. Conjunto completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros organizadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y

d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política

(...)

4.3. Corrección de errores

(...)

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa

afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

(...)

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

(...)

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE QUE NO IMPLICAN AJUSTE

(...)

5.3. Revelaciones

8. La información revelada en las notas a los estados financieros y relacionada con las partidas objeto de ajuste se actualizará en función de la información recibida.

9. Así mismo, la entidad revelará la siguiente información:

- a) la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros,
- b) el responsable de la autorización,

c) la existencia de alguna instancia que tenga la facultad de ordenar la modificación de los estados financieros una vez se hayan publicado.

(...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es competente para 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 cual, en atención a que estas preguntas refieren a un asunto de carácter de responsabilidad disciplinaria y administrativa, y no de carácter contable, esta entidad no es competente para pronunciarse al respecto.

Pregunta 2:

Si bien, mediante la resolución 193 de 2020, la Contaduría General de la Nación (CGN), estableció una plantilla para el reporte de las notas a los estados financieros, no existe un procedimiento técnico contable para realizar ampliaciones de contenido a las revelaciones en las notas a los estados financieros ya publicados en periodos anteriores.

No obstante, de acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, la presentación y organización de la información en los estados financieros y en las notas deberá atender a las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de la entidad. Por lo tanto, la información revelada en las notas deberá proporcionar información que explique o apoye la comprensión de las partidas presentadas, por parte de los usuarios de los estados financieros.

En consecuencia, si la entidad identifica que las notas a los estados financieros publicados contienen un error material para efectos de presentación, podrá revelarlo en los estados financieros del siguiente periodo contable indicando la naturaleza, la fecha y el contenido de la corrección realizada.

Pregunta 3:

De acuerdo con el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto de la relevancia específica de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad; se considera que la información es material si de su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a

partir de esta. Por lo tanto, la entidad debe establecer un umbral de materialidad para reexpresar su información financiera debido a errores de periodos anteriores.

Ahora bien, aunque la CGN no ha desarrollado un procedimiento técnico contable para ilustrar la forma en que deben reexpresarse los estados financieros, la entidad deberá incluir una nota a los mismos que explique: i) la naturaleza de la reexpresión; ii) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible; iii) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y, si es del caso, iv) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error o de un cambio en las políticas contables de la entidad.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100019901 del 17-07-2023
20231100032421 del 20-10-2023
20231120039591 del 16-11-2023
20231100040051 del 20-11-2023
20231120043541 del 15-12-2023

1.2.39 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.40 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2.41 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES**CONCEPTO No. 20231100000271 DEL 06-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	No aplicación de lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015 por la Alcaldía de Pereira.

Doctores
DORA PATRICIA OSPINA PARRA
Secretaria de Hacienda
HÉCTOR FABIO CASTRO CALVO
Director Operativo de Contaduría
Alcaldía de Pereira
Pereira, Risaralda

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° 20220010054872 del 5 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contaduría General de la Nación con radicado CGN N° 20192000056471 de fecha octubre 03 de 2019 dio respuesta al radicado N° 2019550002972-2 de 26 de agosto de 2019, mediante el cual se solicitó concepto frente a los hechos relacionados con el hallazgo determinado por la Contraloría Municipal de Pereira para la vigencia 2018, en el numeral 3) de dicha consulta se expresó: “En este sentido el Municipio de Pereira, para los bienes inmuebles que no se alcanzaron a actualizar, se tomó la decisión de optar por la alternativa i) del instructivo 002 de 2015, numerales 1.1.9 y 1.1.10., considerando que el valor ya reconocido de dichos bienes, se estimó como costo de adquisición o construcción; ya que, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información de las entidades de gobierno...”

Con radicado N° 20221100050581 de fecha julio 07 de 2022, la contaduría General de la nación dio respuesta a la consulta que nuevamente hizo el Municipio de Pereira de permitirle aplicar una opción diferente a la opción i) del numeral 1.1.9 del instructivo 002 de 2015, toda vez que como se dijo el Municipio de Pereira no adelantó las actividades de actualización que exigía el instructivo en mención. En esta respuesta la

contaduría General de la nación se ratifica en el concepto de: "Ahora bien, teniendo en cuenta lo señalado previamente por la CGN, en cuanto a que, con posteridad a la determinación de los saldos iniciales la alternativa de medición seleccionada para los elementos de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público no es modificable, el hecho de que el Municipio haya afirmado que para los bienes inmuebles que no se alcanzaron a actualizar se había tomado la decisión de optar por la primera alternativa de medición para propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, se entiende como la alternativa seleccionada por el Municipio y, en consecuencia, su corrección se efectuara bajo los parámetros allí planteados".

La primera consulta se efectuó de forma equivocada, porque el Municipio en su momento no realizó las actividades ordenadas en los numerales 1.1.9 y 1.1.10 del instructivo 002 del año 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación y tampoco se escogió la alternativa de medición para los elementos de propiedad, planta y equipo.

Con fecha 23 de noviembre de 2022, se reunieron en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación, funcionarios del Municipio de Pereira y de la Contaduría General de la Nación, previa citación para analizar el tema.

En virtud de lo anterior solicitamos a la Contaduría General de la Nación lo siguiente: anular los conceptos emitidos con los radicados N°20192000056471 de fecha octubre 03 de 2019 y N°20221100050581 de fecha julio 07 de 2022 y expida un nuevo concepto en el que se indique al Municipio de Pereira cual es el procedimiento para seguir por la no aplicación del Instructivo No 002 de 2015.

Y así cumplir con los planes de mejoramiento firmados con el ente de control para dar al Municipio una solución definitiva, asertiva y que refleje la realidad financiera de la propiedad planta y equipo y los bienes de beneficio y uso público del municipio de Pereira".

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 mediante el cual se imparten las instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en relación con la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, señaló:

"1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres,

entre otro. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan en contratos de arrendamiento financiero.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocida a 31 de diciembre de 2016, afectan directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

(...)

1.1.10. Bienes de uso público

(...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales; no obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas Bienes Recibidos en Custodia y Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de

determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como bienes de uso público.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación". (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizados mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

"4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el Instructivo 002 de 2015 contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y establecía que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, con la elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado.

Para ello, las entidades debieron cumplir con el periodo de preparación obligatoria contenido en el artículo 4º Cronograma de la Resolución 533 de 2015, formulando y ejecutando, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la CGN.

Conforme a lo anterior, era responsabilidad del Municipio establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo marco de regulación contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la elaboración de los saldos iniciales. De esta manera, la entidad debió haber realizado las actividades necesarias para incorporar, dar de baja, reclasificar o medir los elementos de los estados financieros

como propiedades, planta y equipo y bienes de uso público.

De esta manera y atendiendo lo indicado en la consulta y en la mesa de trabajo desarrollada, dado que el Municipio no seleccionó ninguna de las alternativas de medición indicadas en el literal d) del numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo ni en el literal b) del numeral 1.1.10. Bienes de Uso Público del Instructivo No. 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales en las fechas y plazos establecidos, deberá realizar el tratamiento contable de estas partidas como una corrección de errores de periodos anteriores.

Por consiguiente, para corregir el error el Municipio de Pereira deberá seleccionar una alternativa de medición de las indicadas en el Instructivo para los elementos de propiedades, planta y equipo y para los bienes de uso público, e indicadas en las consideraciones y realizar las actividades señaladas en estos numerales.

Una vez identificados los ajustes pertinentes en relación con las cifras reportadas para el periodo de transición y los valores estimados a la fecha de corrección del error, la entidad afectará las subcuentas y cuentas correspondientes del activo y la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación y deterioro según las normas de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error; los valores por depreciación y deterioro de periodos anteriores afectarán la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Asimismo, para efectos de presentación, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva de la información comparativa afectada por el error, 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.

Por medio de este concepto, se derogan los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación mediante los radicados No. 20192000056471 del 3 de octubre de 2019 y No. 20221100050581 del 11 de julio de 2022.

CONCEPTO No. 2023110005541 DEL 27-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Baja en cuentas de las cuentas por cobrar por cuotas de fiscalización y auditaje totalmente deterioradas.

Doctora
 ZOILA BALLESTEROS BERNIER
 Profesional Universitario
 Contraloría General del Departamento de La Guajira
 Riohacha, La Guajira

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° 20230010003052 del 20 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

"De acuerdo a la conclusión del concepto No. 20221100069001 del 24 de noviembre de 2022... cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá proceder a realizar su baja en cuentas..."

¿Cuál procedimiento debo seguir si en el año 2022 debo dar de baja cuentas por cobrar, de cuota de fiscalización al que se le aplicó el deterioro en el año 2020?"

Con el fin de dar un mayor alcance y tener un mejor entendimiento de la consulta planteada, se tendrá en cuenta lo manifestado por la consultante mediante comunicación del 19 de octubre de 2022, radicada en la CGN con número 202200100048152, en donde indica:

"(...)

En la vigencia 2020, se registró el deterioro de cuentas por cobrar en las cuotas de fiscalización y auditaje, por el valor total de la cuota de fiscalización adeudado por cada sujeto, debitando la subcuenta del gasto 534714 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347 Deterioro, depreciación y acreditando la subcuenta 138614 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386 Deterioro acumulado.

En la vigencia 2021, se da de baja a parte del valor de cuotas de fiscalización con deterioro, y cumpliendo con el Manual de políticas contables, se debita la subcuenta 138614 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios con un crédito en la cuenta 131128 Cuotas de fiscalización y auditaje; y como se realiza por el valor total de lo adeudado por cada entidad, no hay diferencia, por lo tanto, no se reconoce la diferencia, y no se afecta la cuenta del ingreso ni del gasto.

(...)”

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 218 de 2020, disponían:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este

y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Sobre la corrección de errores, 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, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento 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).

Ahora bien, sobre la diferencia entre el deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, la CGN expidió el Concepto N° 20221100069001 del 24 de noviembre de 2022, dirigido a la doctora Zoila Ballesteros Bernier, profesional universitario de la Contraloría General del Departamento de La Guajira, en el cual indicó:

“De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En consonancia con lo anterior, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

En este sentido, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando las mismas dejen de cumplir los requisitos para su reconocimiento, es decir, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad.

Por su parte, el deterioro de las cuentas por cobrar debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la

estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá procederse a realizar su baja en cuentas; y en caso contrario, esto es, si aún existe probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, pero se evidencian indicios de deterioro, no deberá realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sino que deberán deteriorarse”.

Posteriormente, en el Concepto CGN N° 20231100000621 del 13 de enero de 2023, dirigido a la doctora Zoila Ballesteros Bernier, profesional universitario de la Contraloría General del Departamento de La Guajira, se brindaron los registros contables para el reconocimiento del deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar por cuotas de fiscalización y auditaje, así:

“El reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar por las cuotas de fiscalización y auditaje, cuando a ello haya lugar, se realiza debitando la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por su parte, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar por las cuotas de fiscalización y auditaje se registra mediante un débito en la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Cualquier diferencia que existiese se registra en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, los errores en la información financiera de periodos anteriores sean materiales o no, se corrigen en el periodo en el que se descubran, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En ningún caso, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Si los errores en los registros contables por el deterioro y baja en cuentas de las partidas por las cuotas de fiscalización y auditaje de los periodos 2020 y 2021 persisten en el periodo contable en curso, deberán ser ajustados en el momento en que se detecte el error.

Si a la fecha aún existe probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, pero se evidencian indicios de deterioro, no debió realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar por cuotas de fiscalización y auditaje, sino que debieron deteriorarse, por lo que se corregirá el error incorporando nuevamente la cuenta por cobrar y la pérdida por deterioro mediante un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y

auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor total del derecho, y un crédito en la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), por el valor de la pérdida de deterioro del derecho que debió reconocerse en el momento en que se evidenció. La diferencia se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por el contrario, si a la fecha no existe ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, no deberá realizarse ningún registro contable en la información financiera, dado que el derecho y la pérdida por deterioro se dieron de baja en el periodo contable anterior”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se realizará la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En consecuencia, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar por las cuotas de fiscalización y auditaje se registra mediante un débito en la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Cualquier diferencia que existiese se registra en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, dado que la entidad reconoció deterioro a las cuentas por cobrar por las cuotas de fiscalización y auditaje por el valor total de la cuota de fiscalización adeudado por cada sujeto, cuando en realidad no existía probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, se corregirá el error atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Los errores en la información financiera de periodos anteriores sean materiales o no, se corrigen en el periodo en el que se descubran, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

En ese sentido, el error se corregirá mediante la baja en cuenta de las cuentas por cobrar totalmente deterioradas, debitando la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

No obstante, es preciso señalar que, si a la fecha aún existe probabilidad de flujo financiero hacia la entidad pero se evidencian indicios de deterioro de las cuentas por cobrar por las cuotas de fiscalización y auditaje, no es correcto efectuar la baja en cuentas, sino que se corregirá el valor del deterioro debitando la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de tal manera que el valor en libros de las cuotas de fiscalización y auditaje corresponda al valor que la entidad espera recaudar.

Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar 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.

CONCEPTO No. 20231100008481 DEL 27-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos aportados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público por concepto de cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros.

Doctora
MICHELLE TATIANA MAYORGA AYALA
Dirección de Contabilidad – Secretaría de Hacienda
Municipio de Soacha
Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 202300100011752 del 01 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 acuerdo al reporte CGN RECÍPROCAS, la Entidad Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha reportado a la Alcaldía Municipal de Soacha por concepto de ‘Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros’ en la cuenta 542320001, este concepto corresponde a los recursos entregados para la fase II y III de transmilenio, dichos recursos aportados por las partes ingresan a la Fiduciaria Bogotá a nombre de la Empresa Férrea Regional encargo y no al Municipio.

De acuerdo a lo anterior, se tienen en cuenta que la Empresa Férrea Regional es la encargada de la administración de los recursos aprobados por comité y transferidos por las Entidades (la Nación, el Departamento y el Municipio), en atención a esto, dichos recursos reportados por el Ministerio de Hacienda y Crédito público no son ingresos para el Municipio, pero lo son para la Fiduciaria Bogotá quien administra los recursos de la Empresa Férrea Regional.

De tal manera no hay una operación recíproca entre la Nación (Ministerio de Hacienda y crédito Público) y el Municipio de Soacha.

Por lo tanto se solicita de manera respetuosa un concepto de la Contaduría General de la Nación o directriz de cómo contabilizar este movimiento tanto la Entidad reportante y el Municipio de Soacha, sí habría que reconocer dicho movimiento”.

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 VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera del texto).

Además, 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:

“A continuación, 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.

(...)

1. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SITMP

1.1. Recursos de cofinanciación de la Nación

Cuando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en representación de la Nación, emita el acto administrativo que ordene el giro de los recursos de cofinanciación a la entidad territorial, este debitará la subcuenta 542320-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240326- Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442822-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el MHCP debitará la subcuenta 240326-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. (...) Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al ente gestor, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al encargo fiduciario constituido por el ente gestor, o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio

autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando los recursos se giren al patrimonio autónomo constituido por el ente gestor, y acreditará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Si los recursos de cofinanciación son administrados directamente por el ente gestor, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Ahora bien, si los recursos de cofinanciación son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

8. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El valor del derecho y del ingreso en la entidad territorial con el valor de la obligación y el gasto en el MHCP, por la transferencia de los recursos de cofinanciación.

El valor del derecho en la entidad territorial con el valor de la obligación en el ente gestor, por los recursos entregados y recibidos en administración” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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, es la entidad territorial la encargada de llevar la contabilidad del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros – SITMP, toda vez que es la que espera obtener el potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos y, a su vez, asume los riesgos significativos y pasivos asociados a estos.

Por lo anterior, con el acto administrativo que ordene la transferencia de los recursos por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP, el Municipio registrará un débito en la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442822-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

De esta manera, la operación recíproca por la transferencia de los recursos de cofinanciación se da por el valor del derecho y del ingreso en la entidad territorial con el valor de la obligación y el gasto en el MHCP.

Posteriormente, con el giro de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al ente gestor; la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al encargo fiduciario constituido por el ente gestor; o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando los recursos se giren al patrimonio autónomo constituido por el ente gestor; y acreditará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En este sentido, dado que el Municipio omitió el reconocimiento de estos recursos en sus estados financieros deberá atender a 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, para lo cual ajustará las partidas de activos afectadas por el error contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por ser un error de periodos anteriores.

Con posterioridad a la corrección del error, el Municipio deberá evaluar 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 revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

CONCEPTO No. 20231100009031 DEL 03-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Manual de políticas contables y cambios conforme a las modificaciones del Marco Normativo Contable

Doctora
YOLANDA GUERRERO FERNÁNDEZ
Subdirectora Financiera
Instituto Nacional de Vías - Invias
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010012582 del 6 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:

“Cordialmente se solicita conocer la posición institucional frente de la CGN frente a lo señalado en el numeral 2.1.1 Marco normativo del proceso contable, donde se exige a todas las entidades públicas la adopción de políticas contables mediante un documento específico. En concreto se consulta lo siguiente:

(i) ¿Cuál es el alcance de lo dispuesto por la CGN en el numeral 2.1.1 Marco normativo del proceso contable, del anexo de la Resolución 193 de 2016, en donde se indica que mediante un documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad, corresponde a esta establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros?

(ii) ¿Las entidades públicas deben incorporar, a sus Manuales de políticas contables, todo lo que les aplique de las políticas contables generales que contiene el Marco normativo contable correspondiente, emitido por la CGN?

Tal cuestionamiento considerando lo dispuesto por la CGN en la Resolución 193 de 2016, "Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable", en donde se señala lo siguiente:

“2.1.1 Marco normativo del proceso contable

(...). A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo de este requerimiento, la gran mayoría de las entidades públicas, con algunas excepciones, sujetas ya sea al Marco normativo contable para entidades de gobierno o al previsto para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporan al Manual de políticas contables la totalidad de las políticas contables generales adoptadas por la CGN en el Marco normativo contables que les sea aplicable o gran parte de estas.

Esa práctica hace que, por diferentes causas, la CGN deba ordenar una actualización o modificación de un determinado Marco normativo contable, el Manual de políticas contables adoptado previamente por esas entidades también quede desactualizado, siendo esto objeto de observaciones o hallazgos por parte del órgano de control fiscal encargado de la auditoría a los estados financieros, quienes con tal opinión también han incidido en que se elaboren esos manuales de la forma como se ha señalado previamente.

Como consecuencia de lo anterior, cuando la CGN modifica el Marco normativo contable, todas las entidades se ven en la imperiosa necesidad adelantar un engorroso proceso operativo de actualización de sus manuales de política contables incurriendo, como es obvio, en cuantiosas erogaciones a favor de terceros encargados de la correspondiente actualización de ese documento.

En nuestra opinión, esa práctica es innecesaria, teniendo en cuenta lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1997 y que la misma CGN indica en la respuesta a las consultas que se la hacen, donde esa Corte precisó lo siguiente:

“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para entidades de gobierno, Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, numeral 4 Norma sobre Políticas contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, subnumeral 4 Políticas contables, párrafo 5, la CGN es imperativa al señalar los siguiente:

“La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la Administración de este Instituto considera que el Manual de políticas contables del INVIAS, no debería incorporar las políticas generales establecidas por la CGN en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, limitándose exclusivamente a (i) establecer políticas contables específicas o adicionales a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad y lo definido por la CGN en el marco normativo que le corresponde aplicar; (ii) la adopción de políticas contables para desarrollar requerimientos específicos señalados por la CGN en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, como la materialidad o modelos para calcular determinadas estimaciones, entre otros o (iii) identificar las áreas o dependencias responsables del apoyo o presentar informes para desarrollar una determinada política contable; entre otras políticas específicas”.

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:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a

partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el

mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Si bien, la mayoría de las políticas contables se encuentran definidas en el Marco Normativo, existen casos específicos o materias que particularmente no se encuentran reguladas por la Contaduría General de la Nación, que requieren que la entidad defina la aplicación de políticas contables conforme a los juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

Sobre el particular, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, en procura de lograr una información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, y que dichas políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

En este sentido, en los manuales de políticas contables deben definirse primordialmente los criterios para el reconocimiento, medición, revelación o presentación de los hechos económicos de la entidad, que por su naturaleza o especificidad no son regulados directamente por la CGN. Así mismo, es preciso señalar que es potestativo de la entidad definir si dentro de los manuales de políticas contables se extractarán o no acápite del Marco Normativo aplicable a la misma.

Así las cosas, por ejemplo, de acuerdo con lo señalado en la Norma de cuentas por cobrar, para el cálculo del deterioro de cuentas por cobrar se realizará la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva, sin embargo, dado que no se especifican las situaciones en las que se realiza la estimación de manera individual o colectiva, corresponderá a la entidad señalar los criterios para la aplicación de una u otra, en su manual de políticas contables.

Por lo tanto, cuando existan cambios en la normativa contable emitida por la Contaduría General de la Nación, la entidad evaluará si los cambios conllevan a un cambio en la selección o aplicación de políticas previamente formalizadas, en tanto que, si el cambio en la normativa conlleva a cambios sustanciales como criterios de reconocimiento, medición, revelación o presentación de los hechos económicos, corresponderá efectuar una modificación en el manual de políticas contables de la entidad, con el fin de dar cumplimiento al Marco Normativo modificado.

Ejemplo de un cambio en la regulación contable que implique que la entidad actualice su manual de políticas contables, se presenta en la medición posterior de las cuentas por cobrar, por cuanto con anterioridad al año 2023 las cuentas por cobrar eran objeto de estimaciones de deterioro cuando existía evidencia objetiva del incumplimiento de

los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias; pero a partir del 1º de enero de 2023 el cálculo del deterioro de cuentas por cobrar se realizará a partir de la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

Ahora bien, si la entidad evidencia que de los cambios en el Marco Normativo no conllevan a modificaciones sustanciales del manual de políticas contables, no será necesaria su actualización, aun cuando se hubieren extractado de forma textual acápite del Marco Normativo aplicable a la entidad.

Así mismo, es preciso señalar que no se rectifican políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante su revelación, ni mediante el uso de notas u otro material explicativo, en atención a que si una política contable asumida no es acorde con el Marco Normativo Contable, el reconocimiento contable de los hechos económicos conforme a esta política constituirá un error en los estados financieros, para cuya corrección se deberá atender a lo establecido por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20231100009751 DEL 20-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Políticas contables para el patrimonio y gastos

Doctora
 DIANA JANNETH PINEDA GUTIÉRREZ
 Profesional Universitario - Contabilidad
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010017342 del 31 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:

“Sobre el Manual de Políticas Contables de la Contraloría Municipal de Armenia Quindío, sobre una observación que nos deja la Evaluación de Control Interno vigencia 2022 así: ‘Inexistencia de directriz para el registro de las cuentas de gastos y patrimonio dentro del Manual de políticas Contables’

Se ha consultado la NIC 8 y la NICSP 3, pero no encuentro claro ni el detalle de lo anterior

En ese orden de ideas Es saber si:

1. ¿si se está omitiendo información en el manual de políticas vigente de la Contraloría municipal de Armenia Quindío?

2. ¿Si existe una guía de aplicación en lo referente a los gastos y patrimonio para el manual de políticas contables de la entidad? y/o si por el contrario no es necesario tenerlo en el manual de políticas contables ya que se consultan referentes manuales de entidades nacional como el de la Función Pública entre otras y no encuentro dentro de las mismas se tenga un espacio para el tratamiento de los gastos.

En este sentido se eleva la solicitud con el fin de aclarar y dar pertinente uso de las cuentas contables dentro de la entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.3. Patrimonio

72. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus

etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que

corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que en su consulta hace referencia a la NIC 8 y NICSP 3 , es necesario precisar que 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 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN, que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP. Por lo tanto, la respuesta a su consulta se da en el contexto del referido Marco Normativo, el cual debe aplicar para efectos contables, la Contraloría Municipal de Armenia.

Con respecto a sus inquietudes, los términos patrimonio y gastos se encuentran definidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y, para efectos de registros contables, sus descripciones se encuentran contempladas en el Catálogo General de Cuentas.

Por lo tanto, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos no se identifican normas específicas para el patrimonio y el gasto, en tanto que estas se encuentran como complemento a las demás normas allí contenidas, como por ejemplo, el reconocimiento del gasto por concepto de depreciación y deterioro de propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión; o que la corrección de un error de periodos anteriores se reconoce en el patrimonio.

Ahora bien, atendiendo a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Si bien, la mayoría de las políticas contables se encuentran definidas en el Marco Normativo, existen casos específicos o materias que particularmente no se encuentran reguladas por la Contaduría General de la Nación, que requieren que la entidad defina la aplicación de políticas contables conforme a los juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

Sobre el particular, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, en procura de lograr una información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, y que dichas políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

En este sentido, en los manuales de políticas contables deben definirse primordialmente los criterios para el reconocimiento, medición, revelación o presentación de los hechos económicos de la entidad, que por su naturaleza o especificidad no son regulados directamente por la CGN. Así mismo, es preciso señalar que es potestativo de la entidad definir si dentro de los manuales de políticas contables se extractarán o no acápites del Marco Normativo aplicable a la misma.

Así las cosas, por ejemplo, aun cuando no exista una norma específica para el tratamiento contable del patrimonio o los gastos, si la entidad considera pertinente, podrá definir una política contable para el tratamiento contable de estos, siempre y cuando no se encuentre en contravía de los establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20231100009871 DEL 24-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los subsidios otorgados por el municipio a favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica.

Doctora
 NIDIA CATALINA REINA DÍAZ
 Representante Legal
 E.S.P. Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios Paratebueno
 Paratebueno, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014432 del 15 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:

“(…)

La EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE PARATEBUENO reciben subsidios de acueducto, alcantarillado y aseo por parte de la alcaldía y como son ingresos los mismo van a la cuenta de ingresos donde se identifica contablemente como subvenciones por recursos transferidos del gobierno.

Por lo anterior, de manera respetuosa solicito a la CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, emitir concepto atendiendo al numeral 9 de las funciones de la entidad el cual señala “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación de las normas”, respecto de la siguiente interrogante:

4. Frente a los montos referentes a los subsidios para los estratos 1, 2 y 3 recibidos de la Alcaldía Municipal de Paratebueno, se pregunta:

- ¿Estos ingresos, corresponden tributariamente un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en la respectiva declaración de renta de la empresa de Servicios Públicos?

5. Actualmente los subsidios contablemente están registrados como ingresos en el grupo 44 identificados como transferencias y en la cuenta 4430 como subvenciones, donde se hace el registro de los ingresos de estos subsidios; Siendo que estos ingresos son subsidios y lo estamos contabilizando por la cuenta 44 de ingresos, se pregunta:

- ¿Se están registrando correctamente?;
- En caso negativo, ¿Por qué cuenta deberían ir contabilizados?;
- ¿Si estos subsidios se están contabilizando erradamente cual sería el conducto para corregir los informes que ya fueron presentados haciendo referencia específicamente al informe anual (CHIP, SIA CONTRALORÍA, Y SUI)?”.

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”.

Respecto a la normativa contable, la Resolución 193 de 2020, por la cual se modifica el Artículo 2º de la Resolución No. 441 de 2019 y se adiciona un párrafo al artículo 16 de la Resolución 706 de 2016, indica:

“ARTÍCULO 4º. Modificar el Artículo 16 de la Resolución 706 de 2016 al cual se adiciona el párrafo 3, con el siguiente texto:

PARÁGRAFO 3. El juego completo de estados financieros que incluyen las notas que las entidades presentan a la Contaduría General de la Nación en archivo PDF con corte al cierre de la vigencia, deberán ser presentados a más tardar el día 28 de febrero del año siguiente al del período contable a reportar”.

El Instructivo 002 de 2022, el cual imparte instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), con el propósito de que se realicen las actividades administrativas, operativas y contables para el cierre del

periodo contable 2022 y para el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación (CGN), establece:

“2.1.1. Información contable pública - Convergencia

Para el reporte de la información contable pública, las entidades atenderán lo dispuesto en el artículo 16º de la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones, el cual regula que la fecha límite de presentación será el 15 de febrero de 2023”.

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, señalan:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

(...)

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la 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).

Mediante radicado N° 20221100042181 del 06 de junio de 2022, dirigido al doctor Miguel Idrobo, contador de la E.S.P. de Acueducto Alcantarillado y Aseo – Tambo, la CGN concluyó:

“De conformidad con lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, los municipios pueden conceder subsidios en favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica. Asimismo, la Ley 142 de 1994 define los subsidios como la diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio y el costo de este; además indica que cuando tal costo es mayor al pago, se otorgan subsidios únicamente a los usuarios de estratos 1, 2 y 3 y que las comisiones de regulación son las encargadas de determinar las condiciones de dicho otorgamiento.

Igualmente, la mencionada Ley señala que las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán firmar contratos con los municipios para asegurar la transferencia de los subsidios otorgados a la población beneficiaria de los mismos. En este sentido, para las empresas de servicios públicos estos recursos corresponden al pago insoluto por los servicios a los usuarios beneficiados con los subsidios, por lo cual, el giro de estos por parte del Municipio no corresponde a un ingreso adicional para la empresa de servicios públicos, sino a abonos al valor reconocido en las cuentas por cobrar por la prestación de los servicios subsidiados.

En este sentido, para llevar a cabo el registro de la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado a los usuarios beneficiarios de subsidio, la empresa de servicios públicos registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS, por el valor total del servicio prestado. Ahora bien, con el fin de facilitar la aplicación de los pagos del subsidio, la empresa adoptará los mecanismos que le permitan identificar la parte del derecho por la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado que será cobrado al Municipio.

Con el recaudo del subsidio, 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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 4.

Nos permitimos informarle que 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, se ha trasladado este asunto a la U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Pregunta 5.

Con respecto al registro contable de los subsidios otorgados por el municipio a la empresa, nos permitimos informarle que la CGN ya se pronunció mediante el Concepto CGN N° 20221100042181 del 06 de junio de 2022, dirigido al doctor Miguel Idrobo, Contador de la E.S.P. de Acueducto Alcantarillado y Aseo – Tambo, por lo tanto, se adjunta copia del mismo para que la E.S.P. Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios Paratebueno atienda lo allí concluido.

Así las cosas, la empresa corregirá el error conforme lo indica 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 del periodo corriente, la empresa registrará en el periodo actual un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, simultáneamente, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Por su parte, para corregir el error de un periodo anterior, la empresa registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR. Simultáneamente, registrará 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 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, la fecha límite para el reporte oportuno de la información contable pública en convergencia a la CGN del periodo comprendido entre octubre y diciembre de 2022, venció el 15 de febrero de 2023, y el reporte de los estados financieros, el 28 de febrero del presente año, de modo que, la corrección del registro de los subsidios recibidos del municipio procederá conforme se indica en los párrafos anteriores.

De 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 la corrección de informes presentados al Sistema Integral de Auditorías y Sistema Único de Información.

CONCEPTO No. 20231100018891 DEL 07-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos del Sistemas General de Regalías que aplica la entidad ejecutora cuando es beneficiaria del producto del proyecto de inversión.

Doctora
GLORIA OMAIRA BEDOYA CARDONA
Coordinadora Contabilidad
NATALIA MESA CARDONA
Jefe División Gestión Financiera
Universidad de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010025562 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:

"(...) Actualmente, la Universidad de Antioquia cuenta con 34 proyectos vigentes, los cuales acumulan un valor total asignado de \$169.600 millones y representan aproximadamente un 13% del valor total de los ingresos y un 14% del valor total de costos y gastos a diciembre 31 de 2022, los cuales son cuantías significativas en lo que se refiere a la presentación del Estado de Resultados. Los recursos de los proyectos de regalías se manejan a través del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por lo cual, los recursos no ingresan a las cuentas bancarias de la Universidad, y los pagos de bienes, insumos y servicios se efectúan a los proveedores por medio de esta plataforma; es decir, son "recursos sin situación de fondos". Por este motivo, los recursos de regalías en ningún momento afectan la liquidez de la Institución.

En estos proyectos, en la plataforma del SPGR, la Institución es definida como la entidad ejecutora y beneficiaria del producto del proyecto, es decir, que nos encontramos aplicando el tratamiento contable del escenario 3 descrito en el literal de Antecedentes. Se tiene una cuenta contable del grupo 13, en transferencias por cobrar, donde se reconoce inicialmente el valor total del recurso asignado a cada proyecto financiado con

su contrapartida en el pasivo diferido y posteriormente en el ingreso al momento que se expide el correspondiente acto administrativo; mensualmente, se disminuye la cuenta por cobrar con los pagos ordenados en el SPGR y conjuntamente se reconoce el costo o gasto asociado. Por lo tanto, al cierre de la vigencia de 2022, se cumplieron los criterios de cada proyecto conforme a lo indicado en el Procedimiento, para reconocer la totalidad de estos recursos en el ingreso, quedando un valor pendiente por ejecutar de \$110.113 millones, los cuales afectarán el costo y el gasto de la vigencia 2023 en adelante. De lo anterior se puede evidenciar que, el reconocimiento de estos recursos en el resultado de las operaciones de la Institución genera un gran impacto en las cifras, reflejando variaciones sustanciales en los estados financieros y sus indicadores, afectando la percepción de la realidad financiera en los usuarios tanto internos como externos de la información, y se actúa en contravía del Principio de Asociación del Marco Conceptual.

Dada la situación expuesta anteriormente y considerando el riesgo que representa para la Universidad el incremento sustancial de los costos y gastos en los Estados Financieros del 2023 y siguientes, derivado de las ejecuciones de los proyectos financiados con recursos del Sistema General de Regalías, la Universidad de Antioquia considera apropiado dar aplicación plena al Marco Conceptual (principio de asociación) y la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (valor normativo superior a la Resolución 191 de 2020), donde estos recursos cumplen los requisitos para ser reconocidos como transferencias condicionadas en un pasivo diferido, dado que se encuentran condicionados para un uso específico y en caso de que no se cumpla con esta finalidad, se deben reintegrar al tesoro nacional.

De esta manera, solicitamos amablemente su concepto respecto al siguiente tratamiento, el cual da cumplimiento al marco conceptual y la norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación, cuando la Universidad sea la ejecutora y beneficiaria del producto del proyecto de la regalía:

Realizar el reconocimiento inicial en una cuenta de transferencias por cobrar (DB) contra un pasivo por ingreso diferido de transferencias condicionadas (CR), tal y como lo estipula la Resolución No. 191, sin embargo, afectar el resultado del ejercicio a medida que se presenten las ejecuciones, es decir, tanto el ingreso como el gasto se reconocerán a medida que se ordenen los pagos de cada uno de los proyectos, conjuntamente con la disminución de la cuenta por cobrar y el pasivo diferido”.

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:

“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.

(...)

45. Asociación: los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022 y modificadas por la 180 de 2023, señalan:

“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.

(...)

16. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El 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 mediante la Resolución 064 de 2022, señala:

"Para efectos del presente Procedimiento contable, se entenderá como entidad beneficiaria de la regalía, la entidad territorial (departamento, municipio o distrito) y la corporación autónoma regional, que recibe asignaciones o compensaciones de recursos del SGR; en el caso de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, la entidad beneficiaria de la regalía será Cormagdalena.

Se entenderá como entidad ejecutora del proyecto, aquella designada, por la entidad territorial, el Órgano Colegiado de Administración y Decisión o la instancia habilitada, para gestionar el proyecto de inversión aprobado, así como para garantizar la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto. Esta puede ser la entidad beneficiaria de la regalía u otra distinta.

Se entenderá como entidad beneficiaria del producto del proyecto, aquella que se beneficiará del resultado obtenido del proyecto de inversión financiado con recursos 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 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias 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 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión es ejecutado por una entidad de gobierno (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS (...)

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

4.3.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, 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, considerando los descuentos tributarios respectivos.

(...)

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 (...) 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

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entidad ejecutora de los recursos para proyectos de inversión provenientes del Sistema General de Regalías atenderá al principio de Devengo del Marco Conceptual, según el cual 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, y a lo estipulado en 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.

Por lo anterior, cuando la entidad beneficiaria de la regalía le redistribuya a la Universidad los recursos, por cuanto esta será ejecutora y beneficiaria del producto del proyecto, la Universidad registrará el valor de los recursos debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. El pasivo diferido se debitará cuando la Universidad expida el acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En la medida en que la Universidad realice la ejecución de los proyectos de inversión, deberá incorporar como parte de su información financiera el activo o el gasto generado debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del mismo y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de los bienes y servicios. Cuando el Sistema le gire los recursos al proveedor, la Universidad debitará la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo indicado previamente y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por lo señalado anteriormente, no es posible que la Universidad aplique el registro contable que indica en la consulta, dado que la Norma de ingresos sin contraprestación indica que la entidad reconoce como ingresos por transferencia los activos monetarios que reciba sin entregar nada a cambio, como es el caso de los recursos del Sistema General de Regalías, lo cual no conlleva a que la Universidad en la medida que cumpla para el reconocimiento de estos ingresos deba incurrir en gastos o costos en igual proporción. Adicionalmente, el principio de Asociación señala que los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación, lo cual no aplica en el caso planteado en su consulta.

Por último, si la Universidad no realizó el reconocimiento de los recursos y la ejecución de los mismos conforme a lo señalado anteriormente, 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.

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. 20231100020451 DEL 24-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de un logo como activo intangible

Doctora
DENISSE MONROY
Contratista
Agencia de Renovación del territorio
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100027872 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:

“La Agencia de Renovación del territorio con código de consolidación Institucional (923272741), tiene 2 unidades ejecutoras que son (02-14-01 Agencia de Renovación del Territorio -ART y 02-14-02 Dirección de Sustitución de Cultivos de Uso Ilícito -DSCI), en octubre de 2021 la DSCI registro en su PCI el logo institucional que se estaba usando en esa vigencia, este fue donado por una persona natural, y para dicho registro se afectaron las cuentas 1970 de Marcas y en el ingreso se afectó la 442808 por la donación, desde ese momento y mensualmente se amortiza afectando el gasto del cada periodo. Esta amortización se proyectó desde la fecha de su registro y hasta la fecha de vigencia de la entidad teniendo en cuenta el Decreto de creación de la Dsci o Pnis Decreto 896 del 29 de mayo de 2017, donde indicaban que la vigencia del programa es de 10 años desde la firma del decreto. teniendo en cuenta lo antes mencionado, faltarían varios periodos para culminar su amortización según la proyección inicial.

Actualmente tengo una inquietud resulta que a raíz del cambio de gobierno y demás cambios en los últimos meses de la Dsci, desde comunicaciones y dirección de la Dsci se ordenó el cambio del logo institucional, en consecuencia, y con el fin de registrar los hechos económicos de la Entidad ¿Nosotros deberíamos acelerar la amortización? O ¿Simplemente dar de baja este logo? y respecto al nuevo logo según informa el Área de Comunicaciones, que este fue creado internamente, pero no es posible calcular su costo en términos monetarios, por lo anterior este no se registraría”.

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

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad y, en consecuencia, venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La entidad controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios o a dicho potencial de servicio. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros o potencial de servicio cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la entidad, c) le permite a la entidad disminuir sus costos o gastos, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes expuestas, se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables que se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Por lo anterior, siendo el logo un símbolo gráfico, que no cumple con los criterios para el reconocimiento como activo intangible relacionados en las consideraciones, el cual se registró en el año 2021, la entidad 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.

Para el efecto, debitará el valor del activo intangible reconocido y acreditará la amortización acumulada, así como el gasto por amortización del periodo contable, y la diferencia afectará los resultados de ejercicios anteriores.

En consecuencia, el nuevo logo creado internamente no es objeto de reconocimiento con activo.

CONCEPTO No. 20231100025221 DEL 29-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable del doble reconocimiento de una factura en periodos anteriores.

Señores
 ASCONFIT SAS
 Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100035052 del 28 de julio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el año 2022 por error involuntario se realizó una factura dos veces. Se debe anular una de ellas en el año 2023. Por favor me indican que tratamiento contable y fiscal se puede realizar en este caso, teniendo en cuenta que las facturas son de vigencias anteriores”.

A través de comunicación telefónica del 31 de julio de 2023, la señora Yudith Patricia Velasco García indica que la solicitud la realiza para uno de los clientes de la empresa que corresponde a una entidad pública.

CONSIDERACIONES

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, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 de 2022, señalaba:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y atendiendo a lo preceptuado 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 en relación con temas de índole tributario.

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, la solicitud del tratamiento fiscal de su consulta se ha trasladado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable del doble reconocimiento contable de una factura se clasifica como un error contable en la información financiera de una entidad, por lo que su corrección estará sujeta a 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, la cual indica que los errores se deben corregir en el momento en el cual son descubiertos independientemente si corresponden al periodo contable actual o a periodos anteriores.

Como la situación ocurrida corresponde a un error de periodos anteriores, su corrección no podrá afectar el resultado del periodo actual, lo cual implica que se hará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo contable 13-CUENTAS POR COBRAR. Asimismo, si el reconocimiento de la factura afectó cuentas adicionales del activo o pasivo de la entidad, los valores allí reconocidos se corregirán usando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100029011 DEL 06-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la sobretasa ambiental.

Doctora
ANA ISABEL BERNAL CAMARGO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional de Boyacá - Corpoboyacá
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010039422 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:

“Atendiendo a la respuesta dada por la Contaduría General de la Nación, a solicitud elevada por la Procuraduría General de la Nación, referente a las operaciones recíprocas con las entidades que pagan el impuesto predial a un municipio que ha adoptado la modalidad de sobretasa ambiental, y en atención a la Resolución 593 de 2018, Corpoboyacá causa lo reportado por el municipio, por sobretasa ambiental a nombre del municipio; sin embargo, la Procuraduría ha reportado operación recíproca por sobretasa ambiental, con Corpoboyacá, la cual no encuentra operación recíproca en nuestra entidad, por lo anterior, elevamos consulta referente a las siguientes inquietudes

1. ¿Debe la Procuraduría, enviar a Corpoboyacá, informe del valor cancelado por sobretasa ambiental, indicando a que municipio efectuó dicha cancelación?
2. Debe Corpoboyacá, causar la sobretasa ambiental a nombre de la Procuraduría, ¿con la información que esta reporta?
3. ¿Debe descontarse este valor reportado por la Procuraduría, del reportado por el municipio?

Adicional a esto, y teniendo en cuenta los inconvenientes que tenemos las CARS, por cuanto los municipios no reportan los valores por sobretasa ambiental una vez queda en firme la declaración tributaria, liquidación oficial, o acto administrativo que liquidan las obligaciones a cargo de los contribuyentes, lo que impide realizar el registro contable que establece la Resolución 593 del 11 de diciembre de 2018 es decir el registro en la cuenta 131126 y 411060. Como los municipios solamente informan trimestralmente el recaudo, la entidad realiza el registro debitando la cuenta 138410, contra la cuenta 411060.

Por lo anterior, la Corporación no tiene el registro ni control de los valores liquidados por los municipios por concepto de sobretasa ambiental, que deben ser manejados en la cuenta 131126

Así las cosas, me permito solicitar a la Contaduría, que, de acuerdo a la experiencia con otras entidades similares, nos de luces respecto a de qué manera se puede obtener la información requerida por parte de los municipios, ya que, pese a oficios y correos enviados, no se ha logrado el reporte para la correcta causación de la sobretasa, tal como lo establece el procedimiento

¿Teniendo en cuenta lo anterior, podría la Contraloría general levantar hallazgos por subestimación de la cuenta deudora 131126?”.

CONSIDERACIONES

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señala:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de

la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 593 de 2018, señala:

“2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán, únicamente, el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial, para lo cual debitarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditarán la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105- IMPUESTOS.

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitarán la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, los municipios o distritos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y

la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, disminuirán las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos de la sobretasa ambiental a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos debitarán la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, distritos, las CAR o áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

En relación con el porcentaje del impuesto predial, los municipios y distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas, como mínimo: a) si la forma de liquidación corresponde a sobretasa ambiental o porcentaje ambiental; b) los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora; y c) el momento en que se generaron los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es competente para 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 cual, en atención a su última pregunta respecto a la posibilidad de que se generen hallazgos por parte de la Contraloría General

de República respecto a los valores reconocidos en la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, al no ser un asunto de carácter contable esta entidad no es competente para pronunciarse al respecto.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable de la sobretasa ambiental, y con base en las consideraciones expuestas, una vez se encuentren en firme la declaración tributaria, liquidación oficial o acto administrativo que liquidan las obligaciones a cargo de los contribuyentes, corresponde a cada municipio o distrito, más no a los contribuyentes, informar a las CAR el valor que ha sido liquidado a cada contribuyente por concepto de sobretasa ambiental, de acuerdo con lo estipulado en el numeral 5. Flujo de información contable del Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para que de esta manera las CAR incorporen estos valores como parte de su información financiera en cuentas por cobrar e ingresos del periodo contable.

Por lo tanto, la CAR registrará el derecho de cobro que surge debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor que tenga a cargo cada uno de los contribuyentes. Esto teniendo en cuenta, que en caso de que el contribuyente no efectúe el pago, los procesos de cobro que adelante la CAR se realizaran contra el contribuyente y no contra el municipio o distrito.

Posteriormente, cuando los municipios o distritos efectúen el recaudo del valor de la sobretasa ambiental, entregarán esta información a las CAR para que realicen la reclasificación de la cuenta por cobrar, la cual ya no estará a nombre del contribuyente sino del municipio o distrito, con esta información la CAR debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando le sean girados los recursos por sobretasa ambiental a la CAR, se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por lo anteriormente indicado, las CAR deben afectar la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS en el momento en que se genera el derecho de cobro por la sobretasa, y no es correcto registrar este derecho de cobro en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por cuanto este registro podría generar una interpretación inadecuada del flujo relacionado a los recursos que percibe por sobretasa ambiental, generando posibles subestimaciones o sobrestimaciones en estas subcuentas. Por lo cual se recomienda implementar, de manera conjunta con los municipios y distritos, procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información.

Por último, si la CAR no realizó el registro de los hechos económicos conforme a lo previamente indicado, 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.

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. 20231100031601 DEL 03-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Registro contable de ajustes a la depreciación, amortización y pasivos laborales.

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Contadora
Contraloría General de Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010040722 del 5 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:

“(...) Al corte del año 2022 estando vigente la cuenta 480826 Recuperaciones, la entidad en cumplimiento de la normativa revisión de cuentas permanentes, para el cierre del período contable 2022, efectuó reversión de estimaciones y/o provisiones de prestaciones sociales, depreciaciones y amortizaciones que habían afectado el resultado del año 2021 para ello se utilizó como contrapartida la cuenta la cuenta 480826 Recuperaciones. Vigente hasta diciembre del 2022.

Por lo antes expuesto solicito:

- 1-Se indique cuál debió ser el registro pertinente al corte diciembre 31 del 2022.
- 2-Cuáles son las cuentas que se debe utilizar para el mismo tema a partir del 2023.

Reversión de depreciación, amortizaciones, estimaciones de prestaciones sociales”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 180 de 2023, indican:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas, damos respuesta a la solicitud formulada, no sin antes advertir que esta se dará de forma general y abstracta, sobre los ajustes a las cuentas por pagar por concepto de beneficios a los empleados a corto plazo, depreciaciones y amortizaciones.

La Contraloría deberá evaluar si el hecho económico a que se refiere corresponde a un error o a nuevos hechos económicos que modifican el valor reconocido.

i) Corresponderá a un error si hubo un fallo u omisión al utilizar información fiable que estaba disponible en el momento de preparar la información financiera. Estos pueden

ser errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

En consecuencia, si se ha detectado que ocurrieron errores en el cálculo de las cuentas por pagar por concepto de beneficios a los empleados a corto plazo, depreciaciones y amortizaciones, en periodos anteriores al actual, la entidad deberá corregir estos errores en el periodo en que se detecten, mediante un débito o un crédito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES; y un crédito o débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, 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, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

ii) Ahora bien, si se obtiene nueva información o nuevos acontecimientos que afectan el valor en libros de los beneficios a empleados a corto plazo, que hace que disminuya el valor de la cuenta por pagar, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, por el valor que se haya reconocido en el periodo actual, o la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS, por el valor reconocido como gasto en periodos anteriores al 2023.

En caso de que esto haya ocurrido en el año 2022, la entidad ha debido debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, si el gasto se registró en el periodo contable 2022, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se registró en periodos contables anteriores al año 2022.

CONCEPTO No. 20231100032311 DEL 20-10-2023

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1 TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria
SUBTEMA	Tratamiento contable de la sobretasa ambiental de periodos anteriores.

Doctora

ANA LUCIA CÓRDOBA VELÁSQUEZ

Secretaria General

Corporación Autónoma Regional de Risaralda - CARDER

Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010041392 del 08 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 CARDER es la Corporación Autónoma Regional a la que corresponde cumplir con la función de administrar el medio ambiente y los recursos naturales renovables en el Departamento de Risaralda, que, con sus catorce Municipios, constituye el área de su jurisdicción. Nos permitimos realizar la siguiente consulta así:

Según la Resolución No. 593 del 11 de diciembre de 2018, establece en el numeral 2 SOBRETASA AMBIENTAL 2.1 Liquidación y recaudo del impuesto predial y sobretasa ambiental lo siguiente: ‘...las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS’. Negrilla fuera del texto.

El numeral 5 de la Resolución No. 593 de 2018, Flujo de Información Contable establece: ‘Los municipios, distritos, las CAR o áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

En relación con el porcentaje del impuesto predial, los municipios y distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas, como mínimo: a) si la forma de liquidación corresponde a sobretasa ambiental o porcentaje ambiental; b) los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora; y c) el momento en que se generaron los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora.' Negrilla fuera del texto.

(...)

Consideraciones:

a. El registro por parte de las CAR del valor liquidado, certificado por los Municipios por sobretasa ambiental con un débito a la cuenta 131126 y un crédito a la cuenta 411060; posteriormente el registro del valor recaudado certificado y reportado por los Municipios con un débito a la cuenta 138410 y un crédito 131126; genera para las CARs un registro de ingresos por valor de lo liquidado (facturado) en la vigencia de la causación y el recaudo se genera en vigencias posterior.

(...)

c. En el año 2022, la CARDER realizó Asamblea Ordinaria para la aprobación de los estados financieros de la vigencia 2021, el 24 de febrero de 2022. Posterior a la realización de todas las acciones conducentes a que las fuentes de información reportaran lo pertinente a los hechos económicos relacionados con la Sobretasa Ambiental.

d. En los meses de marzo y abril del 2022, varios Municipios reportaron posterior al cierre de los estados financieros los valores de sobretasa ambiental del año 2021, no reportados oportunamente y/o cambios significativos en los valores de liquidaciones de la vigencia anterior.

e. Durante toda la vigencia los Municipios en las diferentes certificaciones realizan cambios a los ingresos facturados de vigencias anteriores de sobretasa ambiental disminuyendo y/o aumentando los valores; que tienen como efecto disminución y/o aumento de la cartera y afectación en las cuentas de resultado.

Por lo anteriormente expuesto, nos permitimos realizar las siguientes consultas:

PREGUNTA 1:

La información recibida durante los meses de marzo y abril de la vigencia 2022 de certificaciones emitidas por parte de los Municipios en la misma vigencia 2022, pero correspondientes a la vigencia 2021, posterior a la aprobación de los estados financieros 2021. Aclarando que, era información que no estaba disponible al momento de la emisión y aprobación de los estados financieros de la vigencia 2021.

1. a. ¿Cómo se reconoce los hechos económicos para este caso, como un error en la cuenta 3109 durante la vigencia 2022?

1. b. ¿Cuál es la contabilización correcta para las CARs, de los ingresos por sobretasa de vigencias anteriores que la CARDER NO contaba con información al momento del cierre, que los Municipios expiden y envían a la Corporación las certificaciones de la vigencia cerrada, es decir, posterior a la aprobación de los estados financieros de la vigencia a la cual corresponde la información certificada?

(...)

PREGUNTA 2:

Los municipios emiten certificaciones durante la vigencia actual, cambiando permanentemente los valores de las liquidaciones de vigencias anteriores.

¿Cómo se debe contabilizar por parte de la CARDER, estas variaciones de la sobretasa de vigencias anteriores; como un ingreso 4110 o como resultados de ejercicios anteriores 3109?

PREGUNTA 3:

Cuando los municipios certifican las liquidaciones de sobretasa ambiental de vigencias anteriores; pueden tener incrementos producto de actos administrativos que quedan en firme en la fecha de la expedición de la certificación ejemplo: aumentos en las liquidaciones de vigencias anteriores año 2022, certificadas en agosto de 2023.

¿Cómo debe la CARDER contabilizar este registro, teniendo en cuenta que corresponde a vigencias anteriores, pero que no se considera un error?

PREGUNTA 4:

Cuando los municipios certifican las liquidaciones de sobretasa ambiental de vigencias anteriores; pueden tener disminuciones producto de fallos judiciales a favor del contribuyente en la fecha de la expedición de la certificación ejemplo: disminuciones en las liquidaciones de vigencias anteriores año 2022, certificadas en agosto de 2023.

¿Cómo debe la CARDER contabilizar este registro teniendo en cuenta que corresponde a vigencias anteriores pero que no se considera un error?".

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señala:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento (...)

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de

la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 593 de 2018, señala:

“2. SOBRETASA AMBIENTAL

2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán, únicamente, el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial, (...).

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitarán la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditarán la subcuenta 939015-Sobretasa ambiental de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Adicionalmente, los municipios o distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por concepto de la sobretasa ambiental.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas registrarán el valor liquidado por sobretasa ambiental, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

(...)

Con la información del recaudo de la sobretasa ambiental, por parte de los distritos o municipios, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos de la sobretasa ambiental a las CAR o a las áreas metropolitanas, los municipios o distritos debitarán la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, distritos, las CAR o áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

En relación con el porcentaje del impuesto predial, los municipios y distritos informarán a las CAR o a las áreas metropolitanas, como mínimo: a) si la forma de liquidación corresponde a sobretasa ambiental o porcentaje ambiental; b) los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora; y c) el momento en que se generaron los ingresos y recaudos por sobretasa ambiental o porcentaje ambiental, junto con los intereses de mora" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y con base en el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se procede a dar respuesta a cada una de las preguntas planteadas de la siguiente manera:

Pregunta 1: Reconocimiento de los valores de sobretasa ambiental correspondientes a periodos anteriores.

Una vez se encuentren en firme la declaración tributaria, liquidación oficial o acto administrativo que liquidan las obligaciones a cargo de los contribuyentes, corresponde a cada municipio o distrito informar a las CAR el valor que ha sido liquidado a cada contribuyente por concepto de sobretasa ambiental, de acuerdo con lo estipulado en el numeral 5. Flujo de información contable del Procedimiento, para que de esta manera las CAR incorporen estos valores como parte de su información financiera en cuentas por cobrar e ingresos del periodo contable.

Por lo tanto, cuando los municipios o distritos no efectúen oportunamente los reportes correspondientes a la información de los valores liquidados por sobretasa ambiental, por cuanto no han definido canales adecuados para el flujo de información con la respectiva CAR, y con lo cual no se cumple lo indicado en el numeral 5. Flujo de

información contable del Procedimiento, entonces las entidades se encuentran ante un error contable, por cuanto era información que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de los estados financieros de los periodos anteriores.

Por lo anterior, el reconocimiento de los valores que corresponden a la sobretasa ambiental de periodos anteriores se registrará debitando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. De manera posterior, el recaudo de la sobretasa y el giro de los recursos por parte de los municipios o distritos se registrará conforme a lo indicado en el numeral 2.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y de la sobretasa ambiental del Procedimiento.

Preguntas 2 y 3: Cambios en los valores certificados de periodos anteriores por la liquidación de la sobretasa ambiental.

Con respecto a esta situación es posible que la entidad se encuentre ante dos escenarios, así:

i) Si los valores reconocidos previamente por la CAR se registraron sobre la declaración tributaria, liquidación oficial o acto administrativo que liquidaban las obligaciones y se encontraban en firme para ser reconocidos como parte de los derechos en cuentas por cobrar en su información financiera, y los nuevos valores certificados por los municipios o distritos corresponden a información producto de un nuevo hecho económico, la CAR podrá reconocerlos como mayores o menores valores de la cuenta por cobrar teniendo como contrapartida un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Por lo tanto, si el valor certificado posteriormente por los municipios o distritos es mayor al valor inicialmente reconocido, la CAR debitará la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411060-Sobretasa ambiental de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Pero si el valor de la nueva certificación es menor al valor inicialmente reconocido, la CAR debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

ii) Si la CAR registró los valores certificados por los municipios y distritos, calculados sobre liquidaciones a los contribuyentes que no se encontraban en firme, tal como lo indica el Procedimiento, entonces la CAR se encuentra ante un error contable por la no aplicación de lo indicado en el Procedimiento, lo cual difiere de lo indicado anteriormente.

Cuando exista error en el reconocimiento de los valores de la sobretasa ambiental, la CAR ajustará los mayores valores certificados registrando un débito en la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E

INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Los menores valores certificados los registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Pregunta 4: Disminución de los valores certificados de periodos anteriores de la sobretasa ambiental por fallos judiciales.

Cuando la variación del valor a cobrar al contribuyente por sobretasa ambiental se vea disminuido como resultado de un fallo judicial, la CAR debe reconocer esta disminución como una baja en cuentas parcial de la cuenta por cobrar y no como una corrección de errores de periodos anteriores, por cuanto corresponde a un nuevo hecho económico. Para lo cual debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 131126-Sobretasa ambiental de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por lo indicado anteriormente en cada una de las respuestas, se le recomienda a la CAR implementar, de manera conjunta con los municipios y distritos, procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la sobretasa ambiental.

Por último, para efectos de presentación, si el error generado por los hechos antes mencionados es material, la CAR deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por los errores identificados; 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 a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100036431 DEL 27-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los aportes al Fondo de Contingencias. Reconocimiento contable de los rendimientos financieros generados por el Fondo de Contingencias.

Doctora
ANA ISABEL BERNAL CAMARGO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional de Boyacá - Corpoboyacá
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010042072 del 15 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-En el procedimiento contable establecido para el registro de los procesos judiciales, en el numeral 2.54 Aportes al fondo de contingencias, se menciona:

`2.5. Aportes al fondo de contingencias: (...)

Para mí no es claro el registro que la CAR debe hacer., si debe ser

190801 Recursos entregados en administración	débito
470709 servicio de la deuda	crédito

(¿porque servicio de la deuda?)

o debe ser

190801	Recursos entregados en administración	débito
47229001	Operaciones sin flujo de efectivo	crédito

Por su parte. Nuestra entidad registró en su momento el pago al fondo de contingencias, (diciembre de 2022) de la siguiente manera.

580452	Aportes al fondo de contingencias	\$312 515.432
47229001	Operaciones sin flujo de efectivo	\$312.515.432

Pero en operaciones recíprocas el MHCP nos reporta el valor del fondo de contingencias en el año 2023 en la cuenta:

570590 por el valor del fondo es decir \$312.515.432, (cuya recíproca es 470509 servicio de la deuda)

y en la 290201001 (Recursos recibidos en administración) por el valor del fondo más los rendimientos financieros, es decir \$322.427.736 11 (a junio)

Agradecería aclaración respecto a:

- 1- El registro contable que debió hacer la CAR al constituir el fondo.
- 2- De ser el caso cual sería el registro que debemos realizar, de ajuste o reclasificación en el presente año
- 2- El registro contable de los rendimientos financieros: y si dichos rendimientos son un ingreso para la CAR
- 3- ¿Teniendo en cuenta que el fondo se constituyó el 21 de diciembre de 2022, si es correcto que el MHCP nos reporte en la cuenta 5705096e gasto, para recíprocas de 2023?".

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, dispone:

"TÍTULO 4

CONTINGENCIAS JUDICIALES DE LAS ENTIDADES ESTATALES

ARTÍCULO 2.4.4.1. Pasivos Contingentes Judiciales. Para los efectos del presente Título, se entiende por pasivos contingentes Judiciales, las obligaciones pecuniarias que surgen por las sentencias y conciliaciones judiciales desfavorables de las Entidades Estatales a las que les aplica el presente decreto.

ARTÍCULO 2.4.4.2. Ámbito de aplicación. El presente Título se aplica a las Entidades Estatales que constituyen una sección del Presupuesto General de la Nación y se aplica para los procesos judiciales cuya notificación del auto admisorio de la demanda se dio a partir del 1 de enero de 2019.

(...)

ARTÍCULO 2.4.4.6. Apropriaciones Presupuestales de los Aportes al Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales. Las Entidades Estatales de que trata el artículo 2.4.4.2 de este Título, deberán apropiar en su presupuesto anual, en el rubro de Servicio de la Deuda, las partidas necesarias para dar cumplimiento al Plan de Aportes aprobado por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (subrayado fuera de texto).

La Ley 1955 de 2019, por medio de la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 pacto por Colombia, pacto por la equidad, señala:

“ARTÍCULO 53. PAGO DE SENTENCIAS O CONCILIACIONES EN MORA. Durante la vigencia de la presente Ley, la Nación podrá reconocer como deuda pública las obligaciones de pago originadas en sentencias o conciliaciones debidamente ejecutoriadas y los intereses derivados de las mismas, que se encuentren en mora en su pago a la fecha de expedición de la presente Ley. Este reconocimiento operará exclusivamente para las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación y por una sola vez. En estos casos, dichas obligaciones de pago serán reconocidas y pagadas bien sea con cargo al servicio de deuda del Presupuesto General de la Nación o mediante la emisión de Títulos de Tesorería TES Clase B” (subrayado fuera de texto).

El contrato de encargo fiduciario N° 6001-2021, suscrito entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Fiduciaria la Previsora S.A., establece:

“1) OBJETO: constituir un Encargo Fiduciario de administración y pagos para efectuar la operatividad del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 448 de 1998, en el sentido de realizar la gestión operativa del fondo frente al recaudo pagos y gestión contable del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, y las actividades conexas y complementarias que implica dicha administración.

(...)

7) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: El contratista deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

(...)

3. Funciones del contratista

(...)

Contabilizar diariamente los rendimientos en el aplicativo destinado para llevar el saldo de cada subcuenta, entidad aportante, contrato y riesgo contingente.

(...)

Remitir mensualmente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público dentro de los primeros diez (10) días calendario de cada mes un extracto de movimientos de cada contrato y riesgos registrados en el fondo. Enviar al MHCP el extracto estado de cuenta que debe contener como mínimo el detalle de movimientos, saldo inicial, aportes, rendimientos, costos, pagos, impuestos, trasado entre subcuentas y saldo final.

Remitir dentro de los primero diez (10) días calendario de cada mes a las entidades aportantes y al administrador un reporte automático de estado de cuenta con la información mínima.

(...)

Reintegrar a las entidades aportantes el rendimiento neto de la inversión de sus recursos cuando finalice la ejecución del contrato” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, señala:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos

y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“2.5. Aportes al fondo de contingencias

Cuando la entidad realice aportes al fondo de contingencias por procesos judiciales en su contra, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el aporte se realice con otros recursos entregados en administración, o la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, el administrador del fondo de contingencias o la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el aporte se realice con otros recursos recibidos en administración, o la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera de texto).

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, indica:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A TESORERÍAS CENTRALIZADAS

Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que la tesorería centralizada constituya un portafolio de inversiones con dichos recursos.

Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Cuando los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración se asignen a la entidad que los controla, la entidad los registrará debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditando la subcuenta 480232-

Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“1.3.4. Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se aclara en primer lugar que según lo dispuesto en el Decreto 1068 de 2015 y la Ley 1955 de 2019, los aportes que realicen las entidades estatales al Fondo de Contingencias por procesos judiciales, con recursos que provienen del Presupuesto General de la Nación, se reconocerán como deuda pública y por lo tanto, se presentarán como parte del servicio a la deuda. En consecuencia, se procede a dar respuesta a cada una de las preguntas planteadas de la siguiente manera:

Pregunta 1: Registro contable que debe realizar la CAR al efectuar aportes al Fondo de Contingencias por procesos judiciales.

Teniendo en cuenta que los recursos del Fondo de Contingencias que sean girados por las entidades serán administrados por la DGCPTN, cuando la CAR realice aportes con recursos que provienen del Presupuesto General de la Nación, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Pregunta 2: Registro contable para la corrección del error por el registro incorrecto durante el periodo contable anterior.

Teniendo en cuenta que en la consulta se señala el registro efectuado por la CAR durante el periodo contable anterior, y dado que este no corresponde con el indicado en la conclusión de la pregunta 1 de este concepto, la CAR se encuentra ante un error de periodos anteriores. Por lo cual, 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, con un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para efectos de presentación, si el error es material, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros del periodo contable actual.

Pregunta 3: Registro contable de los rendimientos financieros generados por los recursos aportados al Fondo de Contingencias.

En atención al Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, con la distribución de los rendimientos financieros al Fondo de Contingencias, la DGCPTN registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por lo tanto, la CAR debe reconocer como parte de sus ingresos en su información financiera los recursos generados como rendimientos financieros, para ello, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Pregunta 4: Reporte en las operaciones recíprocas de los aportes del 21 de diciembre de 2022 al Fondo de Contingencias.

De acuerdo con lo indicado en la conclusión de la pregunta 1 de este concepto, la operación recíproca por los recursos aportados al Fondo de Contingencias por parte de la CAR surge cuando sea efectiva la entrega de dichos recursos, por lo tanto, dado que la CAR indica que los aportes se efectuaron el 21 de diciembre de 2022, la operación

recíproca debió ser reportada en el cuarto trimestre del año 2022, así como en la información financiera con corte al 31 de diciembre de 2022.

Ahora bien, respecto a los rendimientos financieros, estos se deberán incorporar dentro de los reportes de operaciones recíprocas de cada uno de los trimestres en los que se generen, así como los saldos de los recursos que permanezcan entregados en administración en el Fondo de Contingencias.

Por lo indicado anteriormente en cada una de las respuestas, se le recomienda a la CAR implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los recursos y rendimientos financieros de sus aportes al Fondo de Contingencias.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto N° 20231100000201 del 05-01-2023
20231100000621 del 13-01-2023
20231100001061 del 24-01-2023
20231100001321 del 26-01-2023
20231120001801 del 02-02-2023
20231100001971 del 06-02-2023
20231100002851 del 15-02-2023
20231100002871 del 15-02-2023
20231100002961 del 16-02-2023
20231100004391 del 24-02-2023
20231100005481 del 27-02-2023
20231100005821 del 01-03-2023
20231100006321 del 03-03-2023
20231100007541 del 10-03-2023
20231100008091 del 15-03-2023
20231100008301 del 17-03-2023
20231100008951 del 31-03-2023
20231100009001 del 03-04-2023
20231100009011 del 03-04-2023
20231100012311 del 12-05-2023
20231100012391 del 15-05-2023
20231100013781 del 23-05-2023
20231100016591 del 26-06-2023
20231100016651 del 26-06-2023
20231100016901 del 28-06-2023
20231100018871 del 07-07-2023
20231100018951 del 07-07-2023
20231100019271 del 11-07-2023
20231100019541 del 13-07-2023
20231100020251 del 19-07-2023
20231100020791 del 26-07-2023

20231120022731 del 09-08-2023
20231100023111 del 10-08-2023
20231120024441 del 12-09-2023
20231100024981 del 24-08-2023
20231100025031 del 25-08-2023
20231100026581 del 08-09-2023
20231100026681 del 12-09-2023
20231100026701 del 12-09-2023
20231100026781 del 12-09-2023
20231100027131 del 18-09-2023
20231100028201 del 28-09-2023
20231100028791 del 05-10-2023
20231120028811 del 23-10-2023
20231100028841 del 05-10-2023
20231100029571 del 10-10-2023
20231100029791 del 12-10-2023
20231100030031 del 13-10-2023
20231100030171 del 13-10-2023
20231100032421 del 20-10-2023
20231100037091 del 02-11-2023
20231100037471 del 07-11-2023
20231100037661 del 08-11-2023
20231100039051 del 14-11-2023
20231100039061 del 14-11-2023
20231100039521 del 16-11-2023
20231100039541 del 16-11-2023
20231120039591 del 16-11-2023
20231100039921 del 17-11-2023
20231100040021 del 20-11-2023
20231100040611 del 23-11-2023
20231100040821 del 24-11-2023
20231100042721 del 04-12-2023
20231100042911 del 05-12-2023
20231100043031 del 06-12-2023
20231120043561 del 18-12-2023
20231100043991 del 15-12-2023
20231100044691 del 22-12-2023

1.2.42 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000201 del 05-01-2023

20231100010361 del 28-04-2023

20231100026681 del 12-09-2023

1.2.43 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES

1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS

CONCEPTO No. 20231100008451 DEL 24-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Entidades que deben reportar la operación recíproca que se origina por el aporte al Fondo de Contingencias de las Entidades del Estado por procesos judiciales. Registro contable de los rendimientos financieros generados por el Fondo de Contingencias de las Entidades del Estado por procesos judiciales.

Doctora
DAYRA NAYIBE PINTO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010007602 del 13 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:

"De manera atenta solicito concepto de la Contaduría General de la Nación, respecto con quién se deben realizar las Operaciones Recíprocas del aporte inicial y los rendimientos financieros generados por el Fondo de Contingencias para Entidades del Estado.

(...)

Que de acuerdo con el Art. 89 de la ley 1955 de 2019 que modifica el artículo 2 de la ley 448 de 1998 el cual quedo así: 'El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales

es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los recursos, así como los asuntos relacionados con pasivos del Fondo, serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.'

Que una vez revisada las reglas de eliminación estas dos cuentas son recíprocas, se efectuó la conciliación con la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para lo cual nos dio respuesta que con respecto a la cuenta 470509 nos encontrábamos conciliados.

Por lo anterior procedimos a conciliar la cuenta 190801 con la Fiduprevisora, para lo cual nos da respuesta que esta operación también debe efectuarse con la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional, argumentando lo establecido en el numeral 2.3.8 'Reporte de operaciones a través de encargos fiduciarios' del instructivo No 002 de 2022 expedido por la Contaduría General de la Nación. Adicionalmente, informa que ellos no tienen código de consolidación para el manejo de ese Fondo por lo tanto esa operación no se efectúa con esa entidad.

En consecuencia y teniendo en cuenta que la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional, no reporta en su conciliación la cuenta 190801 Recursos Entregados en Administración, atentamente solicito nos confirmen con quien debemos reportar en el informe de Operaciones Recíprocas esta cuenta, con el fin de garantizar las operaciones registradas".

CONSIDERACIONES

La Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, indica:

"ARTÍCULO 261. CUENTA ÚNICA NACIONAL. A partir de la vigencia de la presente ley, con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación a través del Sistema de Cuenta Única Nacional. Para tal efecto, los recaudos de recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación serán trasladados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público conforme los plazos y condiciones que determine la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.

En ejercicio de la anterior función, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, administrará por encargo dichos recursos, los que para efectos legales seguirán conservando la naturaleza, propiedad y fines de la ley que los creó, por lo que de ninguna manera exime de responsabilidad a la entidad estatal encargada del recaudo y ejecución presupuestal en los términos de la ley" (Subrayado fuera del texto).

La Ley 1955 de 2019, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, establece:

“ARTÍCULO 89. FONDO DE CONTINGENCIAS DE LAS ENTIDADES ESTATALES. Modifíquese el artículo 2o de la Ley 448 de 1998, el cual quedará así:

Artículo 2o. Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los recursos, así como los asuntos relacionados con pasivos del Fondo, serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

“2.5. Aportes al fondo de contingencias

Cuando la entidad realice aportes al fondo de contingencias por procesos judiciales en su contra, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el aporte se realice con otros recursos entregados en administración, o la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, (...) la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el aporte se realice con otros recursos recibidos en administración, o la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN”(Subrayado fuera de texto).

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:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A TESORERÍAS CENTRALIZADAS

“(...

Cuando los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración se asignen a la entidad que los controla, la entidad los registrará debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS (...) de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el numeral 2.5. del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el DAPRE registrará los aportes efectuados al fondo de contingencias por procesos judiciales en su contra, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional registrará un débito en la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así las cosas, el DAPRE reportará la operación recíproca del caso consultado con la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

Ahora bien, los rendimientos financieros deberán ser registrados por el DAPRE, conforme lo establece el numeral 2. del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20231100013791 DEL 23-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los pasivos y de los embargos por procesos judiciales impetrados en contra de la entidad

Doctora
YANIS VANESSA CAICEDO ASPRILLA
Condoto, Chocó

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100019022 del 17 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 comunicación se consulta qué tratamiento contable debe realizarse a los pasivos y a los embargos por procesos judiciales impetrados en contra de una entidad de gobierno.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

"2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD**2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial**

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

En caso de que existan múltiples entidades demandadas frente a un mismo proceso, cada entidad evaluará la probabilidad de pérdida del proceso en la parte que estime le corresponda. Lo anterior, con independencia de la probabilidad de pérdida de todo el proceso y de que se espere el reembolso parcial o total por parte de un tercero.

Para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda.

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad 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 entidad.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la entidad 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 entidad 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.

(...)

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible o pasa a ser remota o probable caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4 de este Procedimiento, previa cancelación de los saldos registrados en cuentas de orden.

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

(...)

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo probable o pasa a ser posible o remota (...).

(...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

(...)

4. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA CONDENATORIA EJECUTORIADA CON EL TÍTULO JUDICIAL

Si, en el desarrollo de los procesos judiciales, se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, se registrarán los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

4.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-

DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

4.2. Apertura del título judicial

Cuando la cuenta bancaria pertenezca a la entidad demandada, con la apertura del título judicial, esta debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Cuando la cuenta bancaria embargada, por procesos a cargo de la entidad demandada, corresponda a la tesorería centralizada, (...). Por su parte, la entidad demandada, con el título judicial constituido con fondos de las cuentas de la tesorería centralizada, debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 231305-Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Cuando se embarguen recursos de la entidad demandada que sean administrados por la tesorería centralizada, con la apertura del título judicial, la entidad demandada debitará la subcuenta 190903- Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. (...)

Cuando el juez o magistrado ordene el levantamiento del embargo por considerarlo improcedente, la tesorería centralizada o la entidad demandada cancelará las subcuentas de las cuentas registradas anteriormente.

4.3. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial

Si el valor de la liquidación final de la sentencia condenatoria ejecutoriada se cancela con el título judicial constituido, puede presentarse que el valor del título sea igual, mayor o menor que la liquidación definitiva. Según el caso, la entidad efectuará los siguientes registros:

a) Si el valor de la sentencia condenatoria ejecutoriada es igual que el valor del título judicial, la entidad debitará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

b) Si el valor de la sentencia condenatoria ejecutoriada es mayor que el valor del título judicial, la entidad cancelará el pasivo constituido debitando la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y registrará la diferencia acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

c) Si el valor de la sentencia condenatoria ejecutoriada es menor que el valor del título judicial, la entidad debitará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. El saldo que quede en esta última cuenta se cancelará cuando se reciba el efectivo, para lo cual, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el numeral 2 del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por un tercero en contra de la entidad, esta evaluará la probabilidad de pérdida del litigio con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Si la entidad establece que la obligación es remota, esto es, que la probabilidad de pérdida del litigio es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad; si establece que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente; y por último, si se establece que la obligación es probable, esto es, que la probabilidad de pérdida del litigio es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión.

Adicionalmente, se establece que dicha probabilidad de pérdida del litigio debe ser objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para evaluar si continúa siendo remota, posible o probable según corresponda.

Asimismo, en el referido numeral también se señala que, posteriormente, con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada la entidad debe registrar el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

Ahora bien, el numeral 4 del procedimiento en mención señala que, si en el desarrollo de los procesos judiciales, se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, se registrarán los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

Tratándose de embargos sobre las cuentas bancarias de la entidad, cuando el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo, la entidad reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que

corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Posteriormente, con la apertura del título judicial, la entidad debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Por último, este numeral dispone que si el valor de la liquidación final de la sentencia condenatoria ejecutoriada se cancela con el título judicial constituido, puede presentarse que el valor del título sea igual, mayor o menor que la liquidación definitiva, y se establecen, según cada caso, los registros contables que debe realizar la entidad.

Así las cosas, por considerarlo de su interés, se remite copia del procedimiento en mención, el cual puede ser consultado directamente en la página de la CGN siguiendo la ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF -NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos Contables → Buscar "Procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias" y elegir la última versión o la versión que se requiera y descargar.

CONCEPTO No. 20231100014851 DEL 30-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de embargos a cuentas bancarias de la entidad

Doctora
TERESA DUSSAN CALDERÓN
Tesorera
Universidad Surcolombiana
Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010020332 del 26 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 entidad ha recibido embargos a las cuentas bancarias de la misma, pero el banco No ha constituido títulos judiciales.

Estos recursos se encuentran en estado congelado, es decir que el banco no los ha retirado (debitado de la cuenta) y pueden durar hasta dos años en este estado.

Por favor me informa si estos recursos que no han sido debitados de la cuenta bancaria, se deben registrar en la contabilidad ? a sabiendas que en un momento determinado se pueda levantar el embargo y la cuenta bancaria sea descongelada?"

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

"4. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA CONDENATORIA EJECUTORIADA CON EL TÍTULO JUDICIAL

Si, en el desarrollo de los procesos judiciales, se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, se registrarán los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases,

a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

4.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

4.2. Apertura del título judicial

Cuando la cuenta bancaria pertenezca a la entidad demandada, con la apertura del título judicial, esta debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO" (Subrayado fuera de texto).

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, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO de la siguiente manera: "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 entidad"(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en el numeral 4 del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se regula lo relativo al registro que deben realizar las entidades cuando son embargados los recursos de sus cuentas bancarias, y con ellos posteriormente se constituyen depósitos judiciales para el pago de las sentencias proferidas en su contra.

Así las cosas, en el numeral 4.1. Registro del embargo del procedimiento en mención, se señala que cuando la entidad tenga conocimiento de que los recursos depositados en sus cuentas bancarias se encuentren congelados o bloqueados, debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, por corresponder a recursos en efectivo que al ser embargados no están disponibles para su uso inmediato.

El registro contable señalado debe mantenerse hasta cuando se constituya el depósito judicial, esto es, se consignen los recursos en la cuenta bancaria señalada por el juzgado, con lo cual, la entidad debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

CONCEPTO No. 20231100015481 DEL 06-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la constitución de depósitos judiciales cuando los recursos no son bloqueados o congelados

Doctora
LUZ AYDÉ CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Departamento de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021532 del 03 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:

"Para el registro de los embargos efectuados sobre recursos de las cuentas bancarias del Departamento de Antioquia, el procedimiento contable relacionado en su numeral 4.1 Registro del embargo indica que:

'Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la cuenta 1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106 - CUENTA ÚNICA NACIONAL'.

Mientras que en su numeral 4.2 Apertura del título judicial se indica entre otras cosas, lo siguiente:

'Cuando la cuenta bancaria pertenezca a la entidad demandada, con la apertura del título judicial, esta debitará la subcuenta 190903 - DEPÓSITOS JUDICIALES de la cuenta 1909 - DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la cuenta 1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO'.

Por tanto, el Departamento de Antioquia en el proceso contable para el reconocimiento de los embargos y la apertura de los títulos judiciales respectivos, acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y debita la subcuenta 190903 - DEPÓSITOS JUDICIALES de la cuenta 1909 - DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Lo que se ha referido, debido a que una vez llega la orden judicial a las entidades bancarias, éstas automáticamente generan la nota débito, retiran de la cuenta bancaria del Departamento el valor sujeto al embargo y lo consigan en las cuentas indicadas en la orden judicial.

En las cuentas bancarias del Departamento no queda el recurso restringido, es decir, que al finalizar el periodo contable no se presentan cuentas bancarias con recursos de uso restringido, puesto que los saldos de las cuentas contables 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS quedan disponibles para uso del Departamento y los recursos embargados ya han sido debitados de sus cuentas constituyendo el título judicial, por lo que no se reconocen en los Estados Financieros en la cuenta 1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, sino que, son reconocidos en la subcuenta 190903 - DEPÓSITOS JUDICIALES, tal como indica el numeral 4.2 Apertura del título judicial del procedimiento contable relacionado.

Lo anterior, debido a que la Contraloría General de Antioquia en la realización de la Auditoria Financiera y de Gestión para la vigencia 2022, en el informe preliminar en una de sus observaciones indica que se está presentando una “una subestimación de la cuenta 1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO”, por el hecho de no tener estos recursos reconocidos en esta cuenta contable, sin tener en cuenta que son recursos embargados con condición de títulos judiciales ya debitados de las cuentas bancarias del Departamento. Sin embargo, se justifica por parte del Departamento de Antioquia que el reconocimiento se realizó en la subcuenta 190903 - DEPÓSITOS JUDICIALES, de acuerdo a lo que se detalló anteriormente sin generar subestimación en las cuentas del activo y que efectivamente no existen recursos de uso restringido en los saldos de las cuentas bancarias del Departamento, por esa razón no hay valores reconocidos en la cuenta 1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO pues no se cumple lo que indica la norma contable: “representa el valor de los fondos en efectivo y equivalente al efectivo, que por embargos no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad”, pero si están reconocidos como títulos judiciales en la subcuenta 190903 - DEPÓSITOS JUDICIALES.

3. Consulta

Con base en lo anterior, solicitamos concepto de si el procedimiento que realiza actualmente el Departamento de Antioquia para el reconocimiento de los recursos embargados debitados automáticamente de las cuentas bancarias a través de nota débito y que constituyen la apertura de los títulos judiciales respectivos, cuyos valores no se contabilizan en las cuentas de recursos de uso restringido 1132 – EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, cumple con lo establecido en el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos

sobre cuentas bancarias y con la demás normatividad aplicable para el efectivo de uso restringido, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”.

CONSIDERACIONES

El Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012, establece:

“Artículo 593. Embargos. Para efectuar embargos se procederá así:

(...)

10. El de sumas de dinero depositadas en establecimientos bancarios y similares, se comunicará a la correspondiente entidad como lo dispone el inciso primero del numeral 4, debiéndose señalar la cuantía máxima de la medida, que no podrá exceder del valor del crédito y las costas más un cincuenta por ciento (50%). Aquellos deberán constituir certificado del depósito y ponerlo a disposición del juez dentro de los tres (3) días siguientes al recibo de la comunicación; con la recepción del oficio queda consumado el embargo”.

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA CONDENATORIA EJECUTORIADA CON EL TÍTULO JUDICIAL

Si, en el desarrollo de los procesos judiciales, se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, se registrarán los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

4.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

4.2. Apertura del título judicial

Cuando la cuenta bancaria pertenezca a la entidad demandada, con la apertura del título judicial, esta debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO”.

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, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, de la siguiente manera: “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 entidad”.

El mismo CGC describe la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, se establecen, entre otros, los registros contables que las entidades deben efectuar cuando los recursos de sus cuentas bancarias son objeto de la medida cautelar de embargo y cuando con los mismos se constituye un depósito judicial.

Sobre el particular, el Procedimiento referido establece que cuando la entidad tenga conocimiento de que, por un embargo, no puede disponer de los recursos de su cuenta bancaria deberá reclasificar el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, cuando se constituya el depósito judicial, esto es, cuando el banco consigne los valores respectivos en la cuenta de depósitos judiciales establecida para el efecto, la entidad debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

En atención a que en la consulta se señala que las cuentas bancarias de la entidad no son bloqueadas o congeladas por ningún término con ocasión a la medida cautelar, sino que una vez la entidad bancaria recibe la orden judicial retira inmediatamente el valor objeto de embargo y lo consigna en la cuenta de depósitos judiciales respectiva, es viable, para efectos de realizar el reconocimiento contable de dicho hecho económico, acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y debitar la subcuenta 190903-DEPÓSITOS JUDICIALES de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Lo anterior, por cuanto en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, se debe registrar 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 entidad, lo cual sucede cuando por cualquier término son bloqueados o congelados los recursos, pero aún no se ha constituido el depósito judicial.

CONCEPTO No. 20231100019381 DEL 12-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Metodología para la determinación de la probabilidad de pérdida de los procesos jurídicos

Doctor
 JULIO CÉSAR GUTIÉRREZ BARRIOS
 Oficina Asesora Jurídica
 Contraloría Municipal de Ibagué
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400026362 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:

“1. ¿Debe la Contraloría Municipal de Ibagué aplicar la Resolución No. 353 del 01 de noviembre de 2016 para efectuar el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones extrajudiciales y trámites arbitrales que cursan contra la entidad?

2. En caso de ser negativa la respuesta anterior, por favor, precisar, ¿Cuál metodología debe aplicar?

3. ¿Se encuentran las contralorías municipales obligadas a emplear el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI?

4. En caso de ser negativa la respuesta anterior, indicar, por favor, si existe otra herramienta que por disposición legal deba implementar esta entidad para el registro de la información de la actividad litigiosa. De ser así, ¿cuál es la norma que lo prescribe?”.

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”.

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, señala:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

Para tal efecto, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

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 entidad 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 entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de pasivos contingentes. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. (...)

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de provisiones. Cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Preguntas 1 y 2

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que para realizar la evaluación de la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, las entidades deben utilizar una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y que cuando la entidad considere que la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado se ajusta a las condiciones del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

En consecuencia, si efectuada la evaluación por parte de la entidad esta define que, para la determinación de la probabilidad de pérdida de los procesos y su medición, utilizará la metodología contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, podrá hacerlo.

Es preciso señalar que la CGN no establece la obligación de utilizar la metodología referida, ni tampoco se ocupa de emitir una metodología específica para la determinación de la probabilidad de pérdida de los procesos jurídicos y su medición, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, es imprescindible que la entidad defina y establezca una metodología para la determinación de la probabilidad de pérdida de los procesos y su medición.

Preguntas 3 y 4

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a la obligación de emplear el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado eKOGUI, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre el particular.

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, estas preguntas se han traslado a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

CONCEPTO No. 20231100020021 DEL 18-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de embargos y constitución de depósitos judiciales originados en procesos ejecutivos impetrados en contra de la entidad

Doctoras
 OBDULIA MEJÍA DÍAZ
 Subsecretaria Financiera
 DELIS PADILLA PASTRANA
 Profesional Universitario – Contador
 Contraloría Departamental del Atlántico
 Barranquilla, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026872 del 05 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:

“ ...solicito a usted concepto sobre la correcta contabilización de \$149.500.000,00 los cuales tenemos contabilizados en la cuenta 1132 Activos de Uso restringidos.

Según Informe de la AGR esta contabilización presenta una diferencia en la aplicación del concepto de activos y contraviene lo dispuesto en la Resolución #167/2020 de la CGN en su numeral:

‘6.1.1. Activos 48. 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, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, 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’

Este registro está contabilizado de acuerdo con instrucciones dadas por su entidad en el oficio #20221210039971 de fecha 02-06-2022 del cual anexamos copia.

Esta situación se originó por: Proceso Judicial: #2017-00214-00

Demandante: Sr Ramón Morales Ariza c.c. #8.633.510

Tipo de Demanda: Ejecutivo Contractual

Juzgado: Juzgado Sexto (6°) Administrativo Oral del Circuito de Barranquilla

Pretensión: Reclamación pago de sentencia Judicial-Laboral

Oficio de embargo recibido el 28 de noviembre de 2017 el cual fue descontado de nuestra cuenta corriente y pagado por el Banco Davivienda en noviembre 30 de 2017 al Banco Agrario.

Por lo anterior solicitamos emitir concepto sobre la correcta contabilización de estos recursos ya que el proceso judicial todavía no tiene fallo en firme”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 116 de 2017 (vigente en el año 2017), disponía:

“2. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES Y REVELACIÓN DE PASIVOS CONTINGENTES

(...)

2.5. Sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad verificará el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial, y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

(...)

3. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA

Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, deberán registrarse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

3.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad

demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3.2. Apertura del título judicial

Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante.

Cuando la cuenta bancaria pertenece a la entidad demandada, con la apertura del título judicial esta registrará un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO”.

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, señala:

“4. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA CONDENATORIA EJECUTORIADA CON EL TÍTULO JUDICIAL

(...)

4.3. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial

Si el valor de la liquidación final de la sentencia condenatoria ejecutoriada se cancela con el título judicial constituido, puede presentarse que el valor del título sea igual, mayor o menor que la liquidación definitiva. Según el caso, la entidad efectuará los siguientes registros:

a) Si el valor de la sentencia condenatoria ejecutoriada es igual que el valor del título judicial, la entidad debitará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

b) Si el valor de la sentencia condenatoria ejecutoriada es mayor que el valor del título judicial, la entidad cancelará el pasivo constituido debitando la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y registrará la diferencia acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

c) Si el valor de la sentencia condenatoria ejecutoriada es menor que el valor del título judicial, la entidad debitará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. El saldo que quede en esta última cuenta se cancelará cuando se reciba el efectivo, para lo cual, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 468 de 2016, (vigente en el año 2017) describía la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas” (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC describía la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, vigente en el año 2017, una vez quedó en firme la providencia judicial en que se liquidó la condena laboral en contra de la entidad, esta debió reconocer la respectiva cuenta por pagar.

De igual manera, dicho procedimiento señalaba los registros contables que debió realizar la entidad cuando los recursos de sus cuentas bancarias fueron objeto de la medida cautelar de embargo y cuando con los mismos se constituyó un depósito judicial, en el curso del proceso ejecutivo mediante el cual el deudor pretende el pago de la sentencia judicial en firme del proceso laboral.

Así las cosas, cuando la entidad tuvo conocimiento de que, por un embargo, no podía disponer de los recursos de su cuenta bancaria debió reclasificar el efectivo, para lo cual debió registrar un débito en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, cuando se constituyó el depósito judicial, esto es, cuando el banco consignó los valores respectivos en la cuenta de depósitos judiciales del Banco Agrario establecida para el efecto, la entidad debió registrar un débito en la subcuenta 190903-

Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Ahora bien, si la sentencia condenatoria del proceso laboral se paga con los recursos embargados en el proceso ejecutivo, la entidad debe aplicar lo señalado en el numeral 4.3. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial, del procedimiento contable en mención que se encuentre vigente, para realizar el reconocimiento contable respectivo de dicho pago.

CONCEPTO No. 20231110020771 DEL 27-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias. Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales
	SUBTEMA	Compensación entre obligaciones tributarias debidas con las contenidas en sentencias y conciliaciones judiciales a cargo de entidades contables públicas.

Doctora
MYRIAM AMOROCHO BECERRA
Contratista - Grupo Interno de Trabajo Contabilidad
FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS
COMUNICACIONES - Fondo Único TIC
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20231100029902 de 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:

“Solicitamos cordialmente su apoyo para que nos orienten en el procedimiento contable a aplicar, cuando se presenta una compensación con la DIAN, por una obligación a pagar del Fondo Único de TIC, unidad administrativa especial del orden nacional, adscrita al Ministerio de TIC, NIT: 800.131.648-6, con ocasión al fallo No. 250002326000201101193-01 del 17 de marzo de 2021 y Resolución 1702 del 1 de diciembre de 2022, donde la DIAN ordenó COMPENSAR el valor de MIL TRESCIENTOS OCHENTA MILLONES CIENTO TREINTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS VIENTICINCO PESOS (\$1.380.138.225) a las deudas y obligaciones a cargo de ANDITEL S.A.S. con NIT. 860.074.671-1.

Es importante señalar que el Fondo Único de TIC hace parte del Presupuesto General de la Nación, no obstante, su fuente de financiación son recursos propios que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público administra en la cuenta CUN y no en una Tesorería Centralizada, por cuanto no son recursos Nación que sitúa la DTN y por ende no se tienen operaciones interinstitucionales con Minhacienda; el procedimiento que emitió la CGN: 2. Operaciones sin Flujo de Efectivo; 2.1.1. Cruce de cuentas entre

entidades por acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias"; afectando la cuenta 4722- OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, corresponde a aquellas entidades del mismo nivel que manejan recursos nación con la Tesorería Centralizada".

Posteriormente, mediante correo electrónico de 28 de junio de 2023 el Fondo Único Tic allega a la Contaduría General de la Nación - CGN nueva información, en la cual indica:

"(...) nos permitimos ampliar la información y adjuntar, Fallo No. 250002326000201101193-01 del 17 de marzo de 2021, Resolución 1702 del 1 de diciembre de 2022 expedida por la DIAN y RESOLUCIÓN NÚMERO 00249 DEL 21 DE ABRIL DE 2023.

Teniendo en cuenta que el valor de la compensación ordenada por la DIAN fue de \$1.380.138.225, conforme al artículo 1653 del Código Civil, el valor compensado se imputará al valor total adeudado de \$ 1.395.812.772 al 6 de enero de 2023 que, esta operación arroja un saldo a capital a reconocer a favor de ANDITEL S.A.S, por valor de QUINCE MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE PESOS MCTE (\$ 15.674.547), con base en lo expuesto dicho saldo, desde el 6 de enero de 2023 al 27 de abril de 2023, se reconocerán los intereses moratorios causados de SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL VEINTIOCHO PESOS M/CTE (\$666.028), Saldo que el Fondo Único Tic, reconoció el gasto y ordenar el pago por la suma de hasta de DIECISEIS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS M/CTE. (\$16.340.575) con cargo al presupuesto del Fondo Único de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la vigencia actual, apropiado en el rubro A-03-10-01-001 "sentencias", de acuerdo con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 99123 del 21 de abril de 2023".

CONSIDERACIONES

El artículo primero de la Resolución de devolución y/o compensación No. 1702 de 1 de diciembre de 2022, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) resolvió:

"ARTÍCULO PRIMERO: RECONOCER Y COMPENSAR las obligaciones del contribuyente ANDITEL S.A.S. con NIT.860074671, con cargo al crédito reconocido mediante fallo No. 250002326000201101193-01 proferida por el Consejo De Estado Sala De Lo Contencioso Administrativo, en la cual se reconoce a la fecha de ejecutoria de la providencia el 23 de junio de 2022, el valor de MIL TRESCIENTOS OCHENTA MILLONES CIENTO TREINTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS VIENTICINCO PESOS M/L***** (\$1.380.138.225) a las deudas y obligaciones a cargo del solicitante (...)" (Subrayado fuera de texto).

El Fondo Único Tic expidió la Resolución No. 00249 de 21 de abril de 2023, por la cual se reconoce un gasto y se ordena un pago con ocasión al cumplimiento de la sentencia proferida en el marco del proceso judicial No. 25000-23-26-000-2011-01193-01

promovido por Internet por Colombia S.A. contra el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en la cual señaló:

“ARTÍCULO 1. Compensación. Tener por compensada desde el 6 de enero de 2023, la obligación derivada de la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 17 de marzo de 2021, dentro del proceso No. 25000-23-26-000-2011- 01193-01, por un valor de MIL TRESCIENTOS OCHENTA MILLONES CIENTO TREINTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS VEINTICINCO PESOS MCTE (\$1.380.138.225), conforme la Resolución 1702 del 1 de diciembre de 2022 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, de conformidad con lo previsto en el artículo 1º del Decreto 642 de 2020 y demás normas concordantes.

ARTÍCULO 2. Reconocimiento. Reconocer el gasto y ordenar el pago por concepto de la sentencia de segunda instancia proferida por la Sección Tercera del Consejo de Estado el 17 de marzo de 2021 dentro del proceso 25000- 23-26-000-2011-01193-01 promovido por INTERNET POR COLOMBIA S.A (hoy ANDITEL S.A.S.). contra el hoy FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES, a favor de ANDITEL S.A.S., con NIT. 860.074.671-1, por la suma de hasta de DIECISEIS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS M/CTE. (\$16.340.575) con cargo al presupuesto del Fondo Único de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la vigencia actual, apropiado en el rubro A-03-10-01-001 “sentencias”, de acuerdo con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 99123 del 21 de abril de 2023” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable expedida por la CGN, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 064 de 2022, dispone:

1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

“La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial.

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración.

(...) 1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y sirven en las entidades para cancelar derechos.

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

(...)

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 064 de 2022, dispone:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

(...)

2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos administrados, y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la compensación fiscal que cancela la obligación del contribuyente ANDITEL S.A.S. con NIT.860074671 ante la DIAN con cargo al crédito reconocido mediante el fallo No. 250002326000201101193-01, proferido por el Consejo de Estado al Fondo Único Tic, se reconocerá teniendo en cuenta lo siguiente:

Con la Resolución de compensación en firme, la DIAN debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720- OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Por su parte, el Fondo Único Tic debitará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

A su vez, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Con el pago de la diferencia entre el valor de la liquidación indexado a la fecha de desembolso y el valor compensado, el Fondo Único Tic debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

CONCEPTO No. 20231100037461 DEL 07-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los embargos judiciales y apertura del título judicial

Doctora
 DIANA CENEIDA TREJOS MENA
 Jefe de Oficina
 Contaduría General de Santiago de Cali
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043842 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:

“El embargo de cuentas bancarias es una medida de naturaleza temporal y preventiva que se utiliza para garantizar el pago de una obligación dentro de procesos civiles ejecutivos, y tiene como finalidad afectar o congelar las sumas de dinero existentes en las mismas. Estas son ordenadas por los jueces de la república con la finalidad de evitar de manera anticipada la producción de un posible daño al demandante mientras transcurren las etapas del proceso. El establecimiento de crédito es notificado de la medida cautelar y está en la obligación de atenderla.

Con el propósito de obtener un concepto sobre el tratamiento contable, a continuación, enunciamos los casos que se presentan en el Distrito de Santiago de Cali de medidas cautelares sobre los recursos públicos depositados en las cuentas corrientes y de ahorro registradas en el sistema financiero (...):

a. La entidad bancaria envía al juzgado un oficio en el que conste la cuantía del saldo afectado por la orden. Si se registran saldos suficientes, la cuenta bancaria es afectada por la cuantía estipulada y los mismos deben ser transferidos a la cuenta bancaria del juzgado. Como soporte de este trámite, se constituirá un título de depósito judicial con los datos del demandante, del demandado y la cuantía definida por el juez. Si se cumple con la totalidad de la medida cautelar, la cuenta bancaria continúa activa y puede seguir con sus operaciones normales débito y crédito.

b. Si el saldo existente en la cuenta bancaria, en la fecha y hora en que se comunicó la orden de embargo, es inferior a la cuantía señalada en el oficio, quedarán afectadas con dicha orden las cantidades depositadas con posterioridad hasta que sea cubierto el límite establecido en ella. La cuenta bancaria queda congelada hasta que se cubierto el valor total del embargo. La cuenta bancaria queda inhabilitada para realizar operaciones débito.

c. Algunas entidades bancarias, producto de la medida cautelar, dejan congelado el valor ordenado por el juez, no se efectúa la consignación a la cuenta bancaria del juzgado, pero la cuenta bancaria del Distrito puede continuar con sus operaciones débito y crédito”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“4. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA CONDENATORIA EJECUTORIADA CON EL TÍTULO JUDICIAL

Si, en el desarrollo de los procesos judiciales, se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, se registrarán los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

4.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

4.2. Apertura del título judicial

Cuando la cuenta bancaria pertenezca a la entidad demandada, con la apertura del título judicial, esta debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO de la siguiente manera: "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 entidad.". Además, establece que se debita con "El valor de los fondos que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad" y se acredita con "El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido".

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada, se procederá con la reclasificación del efectivo debitando la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si, posteriormente, con los recursos embargados se constituye un título judicial, el reconocimiento contable de su apertura se efectuará mediante un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

CONCEPTO No. 20231100044131 DEL 18-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de una sentencia proferida a favor de la entidad

Señores
FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100053712 del 21 de noviembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación solicitan orientación respecto al procedimiento contable que deben aplicar tras obtener un fallo favorable al Fondo Único de TIC, en el marco de un proceso judicial ante el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, en cuya sentencia se condenó al pago en favor del Fondo Único de TIC de diversos conceptos, como, entre otros, la cláusula penal indexada, los costos no soportados indexados, agencias en derecho, liquidación del contrato 539 de 2008, y los intereses moratorios en los términos del artículo 192 del CPACA.

Así las cosas, consultan si para el reconocimiento contable de dicho hecho económico se debe aplicar el numeral 1.2. del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, o si se debe contabilizar la cláusula penal indexada y los costos no soportados indexados como reintegros y sanciones.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, DEL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.

(...)

1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

(...)

1.2. Sentencia ejecutoriada, laudo arbitral definitivo, acta de conciliación extrajudicial o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la entidad, o con el acta de conciliación extrajudicial, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y se acreditará la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad, la subcuenta 480861-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad o la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad o la subcuenta 480251-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Simultáneamente, se cancelarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905- ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

En caso de que se liquiden intereses moratorios por el no pago de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta 133803-Intereses de sentencias o la subcuenta 133804-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditará la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad o la subcuenta 480251-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Cuando la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo deniegue las pretensiones demandadas por la entidad o cuando se tenga constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial, se cancelarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la

cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120- LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Las costas procesales originadas en procesos judiciales de cobro 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”.

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias debe aplicarse para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo.

Sobre el particular, es preciso señalar que el tratamiento contable de los procesos judiciales que interponga la entidad en contra de terceros dependerá de la existencia o no de un derecho previamente reconocido como cuenta por cobrar.

En este sentido, si existe un derecho previamente reconocido, la entidad mantendrá reconocida la cuenta por cobrar y aplicará lo dispuesto en la Norma de cuentas por cobrar para la medición posterior. Al final del proceso, si la sentencia en firme o ejecutoriada ordena la ejecución del pago, total o parcial, la entidad ajustará el valor en libros de la cuenta por cobrar y reconocerá los intereses y demás derechos adicionales que disponga la sentencia, como las costas procesales. En caso contrario, si la sentencia en firme o ejecutoriada deniega las pretensiones demandadas, la entidad dará de baja en cuentas la cuenta por cobrar, toda vez que no será posible obtener el flujo financiero respectivo.

Si no existe un derecho previamente reconocido, la entidad revelará un activo contingente por el proceso iniciado y, si se puede medir, lo registrará en cuentas de orden. Al final del proceso, si la sentencia en firme o ejecutoriada es a favor, la entidad dejará de revelar el activo contingente, reversará las cuentas de orden y reconocerá los derechos que la sentencia disponga. En caso contrario, si la sentencia en firme o ejecutoriada es en contra, la entidad dejará de revelar el activo contingente y reversará el registro en cuentas de orden.

De conformidad con lo anterior, en caso de no haberse reconocido previamente alguno de los conceptos de que trata su consulta como una cuenta por cobrar, para su reconocimiento se deberá aplicar el numeral 1.2. del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, por lo cual, se precisa que la cláusula penal indexada y los costos no soportados indexados, no deberán tratarse contablemente como reintegros y sanciones contractuales.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100001971 del 06-02-2023
20231100017201 del 29-06-2023
20231100018431 del 06-07-2023
20231100024321 del 17-08-2023
20231100025101 del 25-08-2023
20231100026781 del 12-09-2023
20231100036431 del 27-10-2023
20231120036691 del 02-11-2023
20231100037491 del 07-11-2023
20231100041951 del 30-11-2023
20231120043401 del 21-12-2023

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES

CONCEPTO No. 20231100025931 DEL 04-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Contabilización de la financiación del déficit operacional

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora grupo de contabilidad
 Ministerios de Hacienda y Crédito 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.º 20230010037452 del 16 de agosto de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento de lo establecido en el numeral 1.1 del artículo 1 la Resolución 226 del 20 de diciembre de 2020, contabiliza al débito de la subcuenta 5.4.23.20- Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5.4.23- Otras Transferencias y al crédito de la subcuenta 2.4.03.26 Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2.4.03- Transferencias por pagar, el reconocimiento de los actos administrativos que ordenan el giro de recursos de cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo a las entidades territoriales.

En la actualidad el MHCP está realizando las gestiones para reconocer y girar al ente gestor recursos para financiar los déficits operacionales de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo -SITM y los Sistemas Estratégicos de Transporte Público establecidos en el artículo 4 de la Ley 2299 del 10 de julio de 2023 (...)

Por lo anterior y teniendo en cuenta que el rubro presupuestal de gastos del MHCP por el cual se va a ejecutar la operación de financiación del déficit operacional corresponde al mismo rubro presupuestal por el cual se giran a la Entidad Territorial los recursos de

cofinanciación de los sistemas de transportes masivo (A-04-02-02-001 Apoyo a los sistemas de transporte masivo (SITM) y Sistemas Estratégicos de Transporte Público (SETP)) y que los recursos de financiación del déficit operacional son girados al ente gestor, atentamente solicito concepto acerca del registro contable de reconocimiento que debe elaborar tanto el MHCP como los entes gestores por dicha operación”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2299 de 2023, por la cual se adiciona y efectúan modificaciones al Presupuesto General de la Nación de la vigencia 2023, señala:

“**ARTÍCULO 4.** Modifíquese el artículo 99 de la Ley 2276 de 2022, el cual quedará así:

ARTÍCULO 99. Apoyo a los Sistemas de Transporte Público Masivo. La Nación destinará recursos del presupuesto nacional para la financiación de los déficits operacionales en un monto no inferior a un billón de pesos (\$1.000.000.000.000), destinado a cubrir el déficit de los sistemas integrados de transporte masivo (SITM) y los Sistemas Estratégicos de Transporte Público (SETP) del país el cuál será distribuido en partes proporcionales dependiendo del número de primeras validaciones realizadas en 2019, que serán certificadas por los entes gestores y verificado por el Ministerio de Transporte.

PARÁGRAFO 1. Los recursos serán girados por el Ministerio de I-Hacienda y Crédito Público al ente gestor de cada sistema de transporte masivo con cargo al Presupuesto General de la Nación. En el entendido que el déficit de los SITM está afectando a la operación de estos, la Nación realizará las gestiones correspondientes para incorporar en el PVC de esta, el giro de los recursos en un plazo de 2 meses posterior a la sanción de la presente ley” (subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“Hacen parte de los SITMP aquellos que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se han definido como Sistemas Integrados de Transporte Masivo, Sistemas Estratégicos de Transporte Público, Sistemas Integrados de Transporte Público y Sistemas Integrados de Transporte Regional, así como los subsistemas de transporte complementario integrados a estos.

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que

espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, 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:

“1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al 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 de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, (...) la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará (...) la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR (...).”

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, señala:

“ 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 (...)

1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden (...)

2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

Para la contabilización de la financiación de los déficits operacionales del SITMP, el MHCP, en representación de la Nación, debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el MHCP debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al ente gestor, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al encargo fiduciario constituido por el

ente gestor, o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando los recursos se giren al patrimonio autónomo constituido por el ente gestor, y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

A su vez, si los recursos de financiación son administrados directamente por el ente gestor, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Ahora bien, si los recursos de financiación son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20231100027001 DEL 15-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Registro contable de los recursos por concepto de cofinanciación girados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al proyecto extensión de la troncal NQS del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Bogotá D.C. en el Municipio de Soacha Fases II y III.

Doctora
MICHELLE TATIANA MAYORGA AYALA
Contratista – Secretaría de Hacienda -Dirección de Contabilidad
Municipio de Soacha
Soacha, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010036622 de 9 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:

“De acuerdo al reporte CGN RECÍPROCAS, la Entidad Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha reportado a la Alcaldía Municipal de Soacha por concepto de ‘Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros’ en la cuenta 542320001, este concepto corresponde a los recursos entregados para la fase II y III de transmilenio, dichos recursos aportados por las partes ingresan a la Fiduciaria Bogotá a nombre de la Empresa Férrea Regional encargo y no al Municipio.

De acuerdo a lo anterior, se tienen en cuenta que la Empresa Férrea Regional es la encargada de la administración de los recursos aprobados por comité y transferidos por las Entidades (la Nación, el Departamento y el Municipio), en atención a esto, dichos recursos reportados por el Ministerio de Hacienda y Crédito público no son ingresos para el Municipio, pero lo son para la Fiduciaria Bogotá quien administra los recursos de la Empresa Férrea Regional.

De tal manera no hay una operación recíproca entre la Nación (Ministerio de Hacienda y crédito Público) y el Municipio de Soacha.

Por lo tanto se solicita de manera respetuosa un concepto de la Contaduría General de la Nación o directriz de cómo contabilizar este movimiento tanto la Entidad reportante y el Municipio de Soacha, sí habría que reconocer dicho movimiento”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SITMP

1.1. Recursos de cofinanciación de la Nación

Cuando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en representación de la Nación, emita el acto administrativo que ordene el giro de los recursos de cofinanciación a la entidad territorial, este debitará la subcuenta 542320-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240326-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442822-Cofinanciación de

los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el MHCP debitará la subcuenta 240326-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al ente gestor, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando los recursos se giren al encargo fiduciario constituido por el ente gestor, o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando los recursos se giren al patrimonio autónomo constituido por el ente gestor, y acreditará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Si los recursos de cofinanciación son administrados directamente por el ente gestor, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Ahora bien, si los recursos de cofinanciación son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Cuando el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) es gestionado a través de un ente gestor, esta entidad adelanta, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad. Por lo tanto, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial, dado que esta 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.

Así las cosas, y en el entendido que la Empresa Férrea Regional S.A.S. actúa como ente gestor del proyecto extensión de la troncal NQS del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Bogotá D.C. en el Municipio de Soacha Fases II y III, los aportes efectuados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) por concepto de cofinanciación deberán ser reconocidos por el Municipio de Soacha atendiendo lo dispuesto en el

numeral 1.1. Recursos de cofinanciación de la Nación del 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 consecuencia, cuando el MHCP, en representación de la Nación, emita el acto administrativo que ordene el giro de los recursos de cofinanciación a la entidad territorial, este debitará la subcuenta 542320-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240326-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442822-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos al encargo fiduciario constituido por el ente gestor, el MHCP debitará la subcuenta 240326-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Mientras que, la entidad territorial debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100008481 del 27-03-2023

1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN

CONCEPTO No. 20231100020971 DEL 27-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Cuenta contable para el registro de los recursos del lotto en línea que distribuye Coljuegos consignados en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – Fonpet.

Señor
 JOSÉ DAVID BARRAZA PALMA
 BTL Consultores
 Barranquilla, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100028392 del 14 de junio de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... solicitamos se nos aclare sobre el concepto (doctrina), CONCEPTO No. 20231100000161 DEL 04-01-2023, donde en las conclusiones indican que teniendo en cuenta que los recursos del lotto en línea que distribuye Coljuegos se destinan en primer lugar al pago del pasivo pensional territorial del sector salud y se consignan en el Fonpet, con el giro de los recursos por parte de Coljuegos, la entidad territorial debitará la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso.

En razón de lo anterior, la consulta radica, en por q se define a utilizar la cuenta 1190410-Derechos en fideicomiso y no la cuenta 190404-Encargos Fiduciarios, que la que en otros conceptos se indica para usar en los registros de recaudos del FONPET”.

CONSIDERACIONES

La Ley 549 de 1999, por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional, dispone:

“ARTÍCULO 3o. Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet. Para efectos de administrar los recursos que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales en los términos de esta ley, créase el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

“2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

(...)

- 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 actúe como fideicomitente, según sea el caso. Los derechos en fideicomiso los registrarán las entidades que los controlan, esto es, las entidades territoriales para el caso de los recursos en el Fonpet y las entidades que asuman el reconocimiento de las obligaciones pensionales para el caso de los patrimonios autónomos de remanentes”. (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:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet), fue creado por el artículo 3° de la Ley 549 de 1999 como un fondo sin personería jurídica, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos, que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales, a las cuentas de los entes territoriales y administrar dichos recursos a través patrimonios autónomos.

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración establece que 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 para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que se da la transferencia necesaria de la propiedad para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, en este caso, cubrir el pasivo por beneficios posemplo de pensiones.

Además, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian dispone que los derechos en fideicomiso por recursos en patrimonios autónomos que financien obligaciones pensionales, los reconocerá la entidad territorial, para el caso de los recursos en el Fonpet.

Así las cosas, los recursos del lotto en línea que distribuye Coljuegos destinados para el pago del pasivo pensional territorial del sector salud que son consignados en el Fonpet, se registrarán por la entidad territorial en la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20231100025281 DEL 29-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la asunción del pasivo pensional

Doctora
MARGARITA ESTELLA HERNANDEZ 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° 20231400038072 del 22 de agosto de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Teniendo en cuenta el concepto N° 20231100007931 del 15 de marzo de 2023, emitido por la Contaduría General de la Nación, se solicita su ampliación en relación con los siguientes saldos, producto de la asunción del pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca, por parte del Departamento de Cundinamarca:

“Teniendo en cuenta que la empresa de Licores de Cundinamarca tenía un mayor valor en libros frente al valor asumido por el Departamento de Cundinamarca. ¿Cuál es el tratamiento contable del saldo posterior al registro? (...)

¿cuál es el tratamiento contable del saldo en las cuentas 328001 y 328003 posterior al registro? (...)

¿Qué tratamiento se debe dar al valor registrado en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (utilidad y/o pérdida) producto de la diferencia entre las cuentas 328001 y 328003?”.

CONSIDERACIONES

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.

(...)

ARTICULO SEGUNDO: Cálculos Actuariales y Proyecciones Financieras. Para establecer el monto del pasivo pensional asumido por el Departamento de Cundinamarca, se tuvo en cuenta el cálculo actuarial del pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca y de la Beneficencia de Cundinamarca, a corte diciembre de 2021.

Dicho cálculo deberá continuarse actualizando de acuerdo con las normas contables exigidas para el efecto y deberá incluir las obligaciones pensionales, los beneficios, las contingencias a que haya lugar reflejadas en las proyecciones financieras.

El cálculo actuarial y sus proyecciones financieras deberán ser objeto de modificaciones posteriores cuando se presenten razones técnicas que justifiquen el ajuste de tales pasivos”.

Además, en el concepto N° 20231400038072 del 22 de agosto de 2023 emitido por la CGN, se concluyó:

“(…), 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”.

CONCLUSIONES

De acuerdo a lo anterior, le corresponde al área jurídica de la entidad en conjunto con la Departamento de Cundinamarca, definir si a partir de las disposiciones legales hubo

una asunción total o parcial del pasivo pensional de la Empresa de Licores de Cundinamarca.

Con base en las conclusiones que obtengan, el tratamiento contable será el siguiente:

“Teniendo en cuenta que la empresa de Licores de Cundinamarca tenía un mayor valor en libros frente al valor asumido por el Departamento de Cundinamarca. ¿Cuál es el tratamiento contable del saldo posterior al registro?”

La Empresa de Licores de Cundinamarca a) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, por el valor asumido por el Departamento, 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 asumido del pasivo y el valor en libros de los activos trasladados, si la hubiere.

Adicionalmente, en caso de que la asunción sea parcial, la Empresa de Licores de Cundinamarca continuará reconociendo la porción del pasivo no asumida por el Departamento de Cundinamarca y los activos que lo financien que no hayan sido trasladados, para lo cual aplicará la Norma de beneficios a los empleados y el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

“¿cuál es el tratamiento contable del saldo en las cuentas 328001 y 328003 posterior al registro?”

La Empresa de Licores de Cundinamarca 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.

Adicionalmente, en caso de que la asunción sea parcial, la Empresa de Licores de Cundinamarca continuará reconociendo los saldos en las subcuentas de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO que se relacionen con la porción del pasivo no asumida por el Departamento de Cundinamarca y los activos que lo financien que no hayan sido trasladados, para lo cual aplicará la Norma de beneficios a los empleados y el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

“¿Qué tratamiento se debe dar al valor registrado en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES (utilidad y/o pérdida) producto de la diferencia entre las cuentas 328001 y 328003?”

Al respecto, no existe un tratamiento adicional o especial al valor registrado en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES producto de la diferencia entre la subcuenta 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo y la subcuenta 328003-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo.

CONCEPTO No. 20231100025711 DEL 01-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Registros contables que deben realizar la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), el Ministerio de Educación Nacional y las instituciones de educación superior, en un proceso de concurrencia en el pasivo pensional de las universidades públicas en el momento de la emisión del bono serie A. Entidad que representa a la Nación en el caso en que no se haya suscrito un convenio de concurrencia. Reporte de operaciones recíprocas para la DGCPTN en el momento de la emisión del bono de valor constante serie A y las relacionadas con la obligación pensional, la provisión en las entidades concurrentes y el derecho en la institución de educación superior beneficiaria de la concurrencia.

Doctora
ALEXANDRA JIMENA ESPAÑA ENRIQUEZ
Jefe Sección de Contabilidad
Universidad de Nariño
San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034462 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:

"(...) La Universidad de Nariño mensualmente paga de sus recursos propios a sus pensionados, posteriormente el Ministerio de Hacienda – DGCPTN emite cuatrimestralmente bonos de valor constante serie A, como devolución a los pasivos pensionales pagados por la universidad.

Hasta el momento no existe un convenio de concurrencia firmado entre la Nación y Universidad de Nariño.

La universidad en el año 2018 con la implementación de las normas internacionales Niif, realizó su propio cálculo actuarial de pensiones, actualmente la universidad se encuentra en proceso de revisión y actualización de ese cálculo actuarial.

En el año 2018 de acuerdo a la nueva normatividad que corresponde aplicar a las entidades de gobierno, la Universidad de Nariño a 1 de enero de 2018 reconoció en la cuenta 2514 Beneficios Posempleo-Pensiones el cálculo actuarial de pensiones realizado por la Universidad por \$468.069.715.963.

De la misma manera la Universidad de Nariño, a primero de enero 2018, reconoció el derecho a cobrar por concepto de concurrencia de la Nación para el pago de pasivos pensionales, en la cuenta 190408 Derechos por concurrencia para el pago de pensiones, por valor de \$399.731.537.432.

Teniendo en cuenta lo anterior, y de acuerdo a la resolución 320 de 2019 y a la nueva normatividad de la Contaduría General de la Nación, los pagos por concepto de pensiones se registran debitando las subcuentas de cálculo actuarial de pensiones de la cuenta 2514 Beneficios Posempleo-Pensiones; de la misma manera los recursos recibidos mediante bonos emitidos por el Ministerio de Hacienda-DGCPTN como devolución a los pasivos pensionales pagados, se registran acreditando la cuenta 199004 Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional.

Se vienen presentando diferencias en los saldos reportados trimestralmente en operaciones recíprocas entre las dos entidades, ya que la DGCPTN viene reportando en operaciones recíprocas con la Universidad de Nariño la cuenta 5722 OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO por el valor los bonos serie A emitidos en el año; la diferencia se presenta ya que no es viable que la Universidad reporte la cuenta 4722 (cuenta recíproca con la cuenta 5722 reportada por la DGCPTN), debido a que la universidad ya reconoció el cálculo actuarial.

La resolución 320 de 2019 señala que cuando la Nación deba concurrir para el pago de pensiones de las universidades oficiales, el MEN en representación de la Nación, reconocerá una provisión por concepto de concurrencia, con independencia de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia, y que la entidad beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y adicionalmente reconocerá el derecho por concurrencia.

(...)

Las inquietudes se encaminan en lo siguiente:

1. De acuerdo a la resolución 320 de 2019, ¿Cuáles son los registros contables que deben realizar la Universidad de Nariño, la DGCPTN y el MEN, en el momento de la emisión del bono serie A que realiza la DGCPTN?
2. ¿Qué entidad en representación de la Nación debe realizar la provisión por concepto de concurrencia teniendo en cuenta que no se ha suscrito un convenio de concurrencia?
3. ¿Es necesario que la DGCPTN realice reporte de operaciones recíprocas en el momento de la emisión del bono de valor constante serie A? ¿con qué cuenta contable y con qué entidad debe realizar este reporte?

4. ¿Cómo debe ser el manejo de operaciones recíprocas teniendo en cuenta que las cuentas del grupo 25 correspondientes a pasivos por concepto de obligaciones pensionales, las cuentas del grupo 27 Provisiones y la cuenta 1990, no son objeto de reporte en operaciones recíprocas?”

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 Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“10. CONCURRENCIA PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL

10.1. Derechos y obligaciones originados en la concurrencia

Cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la Nación o las entidades territoriales deban concurrir para el pago de pensiones de universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior o de entidades del sector salud, el MEN y el Ministerio de Salud y Protección Social, en representación de la Nación, y las entidades territoriales, en su calidad de entidades concurrentes, reconocerán una provisión por concepto de la concurrencia, con independencia de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia.

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y, adicionalmente, reconocerá un derecho por concurrencia.

La provisión por concurrencia en cada una de las entidades concurrentes, registrada en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y el derecho por concurrencia en la entidad beneficiaria, registrado en la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o en la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, se medirán por el valor que se espera pagar o recibir por este concepto, según corresponda.

(...)

10.2. Pago de los derechos y obligaciones por concurrencia

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, el pago de las obligaciones por concurrencia puede efectuarse en efectivo o, para el caso de las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior, mediante la emisión de bonos de valor constante serie “A” o serie “B”.

(...)

10.2.2. Cuando la obligación por concurrencia se va a extinguir mediante bonos de valor constante serie "A"

Cuando se emitan bonos de valor constante serie "A", con el fin de reembolsarle a las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior la porción del pasivo pensional que ya haya sido pagada, se aplicará lo establecido en este numeral.

10.2.2.1. Emisión del bono de valor constante serie "A"

Cuando la DGCPTN emita un bono de valor constante serie "A", el MEN debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor del bono emitido. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222- FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO. La actualización del bono emitido se realizará conforme a lo establecido en la Norma de emisión de títulos de deuda.

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, según corresponda, y acreditará la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

En caso de que la entidad beneficiaria de la concurrencia destine el bono de valor constante serie "A" como parte del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, esta aplicará lo establecido en el numeral 2 del presente Procedimiento.

(...)

12. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El valor de las obligaciones pensionales trasladadas entre la entidad que asume la obligación y la entidad que la transfiere.

(...)

El valor de las operaciones sin flujo de efectivo de la DGCPTN con el MEN, derivadas de la emisión, sustitución o baja en cuentas de bonos de valor constante serie "A" y serie "B".

(...)

El valor de la provisión en las entidades concurrentes con el valor del derecho en la universidad oficial o institución oficial de educación superior o en la entidad del sector salud, beneficiaria de la concurrencia.

El valor de la cuenta por pagar en la entidad concurrente con el valor de la cuenta por cobrar en la universidad oficial o institución oficial de educación superior o en la entidad del sector salud, beneficiaria de la concurrencia.

El valor del gasto por transferencia en el MHCP con el valor del ingreso por transferencia en el MEN o en el Ministerio de Salud y Protección Social, por la asunción de obligaciones originada en la suscripción del convenio de concurrencia.

El valor del bono de valor constante serie "A" y serie "B" registrado por la DGCPTN y el valor de la inversión registrada por parte de la universidad oficial o institución oficial de educación superior beneficiaria de la concurrencia" (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, el concepto CGN N°20221100074601 emitido al doctor Ever Hernán Mejía Morales, Coordinador Grupo de Registro Contable-Subdirección de Operaciones, de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, indica lo siguiente:

"Cuando se emiten bonos de valor constante serie "A", con el fin de reembolsarle a las universidades e instituciones oficiales de educación superior la porción del pasivo pensional que ya haya sido pagada, se aplicará lo establecido en el numeral 10.2.2 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, como se indica a continuación:

- Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

En el momento de la emisión del bono de valor constante serie "A", la entidad debitará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 222201- Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, y su actualización se realizará conforme a lo establecido en la Norma de emisión de títulos de deuda.

Cuando se realice el giro de los recursos que por concepto de amortización del bono realice la DGCPTN, la entidad debitará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta a 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

- Universidad oficial o institución oficial de educación superior

En el momento de la emisión del bono de valor constante serie "A", la entidad debitará la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y acreditará la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECOS DE

REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

En el momento en que se realice el cobro de los recursos que por concepto de amortización del bono realice la DGCPTN, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO.

Cuando se realice la baja en cuentas del bono producto de su venta, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor efectivamente recibido, una vez descontados los costos por la disposición del bono, y acreditará la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, por el valor en libros del bono de valor constante serie "A". En caso de que exista alguna diferencia, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804- FINANCIEROS o se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4808- FINANCIEROS, según sea el caso" (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTAS 1 Y 2. ¿Cuáles son los registros contables que deben realizar la Universidad de Nariño, la DGCPTN y el MEN, en el momento de la emisión del bono serie A que realiza la DGCPTN? ¿Qué entidad en representación de la Nación debe realizar la provisión por concepto de concurrencia teniendo en cuenta que no se ha suscrito un convenio de concurrencia?

Para la Universidad de Nariño y la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), como se indicó en el radicado CGN N°20221100074601, dispuesto en las consideraciones del presente concepto, se deberá aplicar lo establecido en el numeral 10.2.2 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, el cual fue actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, como se señala a continuación:

La DGCPTN debitará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 222201- Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, y su actualización se realizará conforme a lo establecido en la Norma de emisión de títulos de deuda.

Por su parte la Universidad debitará la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y acreditará la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. La

actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

Por otro lado, el Ministerio de Educación Nacional (MEN) en representación de la Nación, deberá atender al procedimiento mencionado, reconociendo en un primer momento una provisión por concepto de la concurrencia, independientemente de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia, mediante un débito en la subcuenta 537313-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, y un crédito en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Ahora bien, en el momento en que la DGCPN emita un bono de valor constante serie "A", el MEN debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor del bono emitido.

PREGUNTA 3. ¿Es necesario que la DGCPN realice reporte de operaciones recíprocas en el momento de la emisión del bono de valor constante serie A? ¿con qué cuenta contable y con qué entidad debe realizar este reporte?

De acuerdo con el numeral 12. OPERACIONES RECÍPROCAS del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, se reportará como recíproca el valor de las operaciones sin flujo de efectivo de la DGCPN con el MEN derivadas de la emisión de bonos de valor constante serie A, es decir, la DGCPN reportará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y el MEN la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Así mismo, la DGCPN reportará como recíproca el valor del bono de valor constante serie A reconocido en la subcuenta 222201- Bonos y títulos emitidos y colocados de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, y la Universidad reportará el valor de la inversión registrada en la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO.

PREGUNTA 4. ¿Cómo debe ser el manejo de operaciones recíprocas teniendo en cuenta que las cuentas del grupo 25 correspondientes a pasivos por concepto de obligaciones pensionales, las cuentas del grupo 27 Provisiones y la cuenta 1990, no son objeto de reporte en operaciones recíprocas?"

De acuerdo con el numeral 12. OPERACIONES RECÍPROCAS del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, se reportará como recíproca el valor de la provisión en las entidades concurrentes con el valor del derecho en la universidad beneficiaria de la concurrencia, es decir, el MEN reportará la provisión registrada en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y

la universidad el derecho por concurrencia en la entidad beneficiaria, registrado en la subcuenta 190408-Derechos por concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o en la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, según corresponda.

Si bien actualmente no se encuentra la regla de eliminación relacionada con provisiones, para corte del mes de septiembre, esta será incluida.

En cuanto a las obligaciones pensionales, solo se reportarán aquellas que han sido trasladadas entre la entidad que asume la obligación y la entidad que la transfiere.

CONCEPTO No. 20231100040031 DEL 20-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos consignados en el Fonpet que financian las obligaciones pensionales de la entidad territorial.

Señor
 PEDRO ERNESTO CAICEDO CAICEDO
 Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045772 del 06 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 qué cuentas contables registra un municipio los recursos que tiene en el FONPET? y ¿cuál es la dinámica de las cuentas de los recursos que cada año del SGP Propósito general y de asignación especial son transferidos al FONPET?

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“ARTÍCULO 2.12.3.1.1. Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales. El Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet), creado por el artículo 3 de la Ley 549 de 1999 es un fondo sin personería jurídica, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El Fonpet tendrá por objeto recaudar de la Nación y de las entidades territoriales los recursos definidos en la Ley 549, asignarlos en las cuentas respectivas, y administrarlos a través de patrimonios autónomos en los términos del presente capítulo.

ARTÍCULO 2.12.3.1.2. Administración de recursos. Los recursos del Fonpet serán administrados a través de patrimonios autónomos que se constituirán para el efecto en las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantía, sociedades fiduciarias o en compañías de seguros de vida que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes excepcionados del sistema por ley.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su condición de administrador del Fonpet, seleccionará los administradores de dichos patrimonios mediante un proceso de licitación pública que se desarrollará de conformidad con las reglas de la Ley 80 de 1993, sus normas reglamentarias, y el presente capítulo. Así mismo, el Ministerio celebrará los contratos respectivos”.

Sobre la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, señala:

“2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

(...)

- 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 actúe como fideicomitente, según sea el caso. Los derechos en fideicomiso los registrarán las entidades que los controlan, esto es, las entidades territoriales para el caso de los recursos en el Fonpet y las entidades que asuman el reconocimiento de las obligaciones pensionales para el caso de los patrimonios autónomos de remanentes.

(...)

2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del

plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet) fue creado por el artículo 3° de la Ley 549 de 1999 como un fondo sin personería jurídica, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos, que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales, a las cuentas de los entes territoriales y administrar dichos recursos a través de patrimonios autónomos.

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian señala los pasos a seguir para el reconocimiento del cálculo actuarial, el pago de la nómina de pensionados, el tratamiento contable relacionado con las cuotas partes por cobrar y por pagar, los bonos pensionales, la actualización de los cálculos actuariales y el reconocimiento del plan de activos para beneficios posempleo y su actualización.

Así las cosas, se ha dispuesto la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO para el reconocimiento de los recursos consignados en el Fonpet que financian las obligaciones pensionales de la entidad territorial.

De esta manera, cuando surja el derecho de cobro de los recursos asignados del Sistema General de Participaciones, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta 133706-Sistema General de Participaciones - Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 440820-Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Posteriormente, cuando sean girados los recursos al Fonpet, la entidad territorial debitará la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 133706-Sistema General de Participaciones - Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian establece que la actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones regula el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

En este sentido, cuando la entidad territorial actualice de forma periódica el valor del pasivo pensional con base en la información reportada por la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP, también realizará la actualización del valor del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231110002131 del 06-02-2023
20231100007541 del 10-03-2023
20231100009011 del 03-04-2023
20231110014821 del 12-05-2023
20231100018431 del 06-07-2023
20231100027221 del 18-09-2023
20231120028241 del 13-10-2023
20231100044081 del 18-12-2023

1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

CONCEPTO No. 20231100000751 DEL 18-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos del SGR por parte de la entidad ejecutora del proyecto de inversión, cuando los giros se hacen directamente al beneficiario final del pago.

Capitán de Navío
(RA) RAMIRO ALFREDO RODRÍGUEZ RUGE
Jefe División Financiera
Universidad Militar Nueva Granada
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° 20220010055432 del 06 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, me dirijo a su despacho con el propósito de solicitar concepto sobre el tratamiento o procedimiento contable a aplicar por parte de la Universidad Militar Nueva Granada, (...) en atención a hallazgo en referencia a la observación No. 11 Registros contables proyecto de inversión del Sistema General de Regalías – SGR con respecto al registro Inicial del proyecto de inversión BPIN 2020000100101, así como lo movimientos registrados se precisa que este fue realizado en el mes de marzo de 2021 y se ejecutó afectando por un lado, la cuenta 133712 por el valor de \$3.158.746.277 teniendo en cuenta el valor neto de los giros periódicos realizados (Valor aprobado - Valor neto pagado en los meses de enero, febrero y marzo de 2022) , por el otro, en la cuenta 442802 el valor de \$37.280.250 que corresponde a la amortización proveniente del gasto ejecutado en forma periódica (Valor bruto) y, en la cuenta 299002 el valor de \$3.158.307.046 (Valor inicial – Valor deducciones), que corresponde al valor inicial del proyecto causado menos las deducciones aplicadas provenientes del gasto ejecutado en forma periódica. dado que no se poseía conocimiento del proceso al interior de la Universidad y la gestión presupuestal, contable y tesorero con los recursos del SGR empezó en el mes de Enero de 2021, como se muestra a continuación:

(...)

Asimismo, se precisa que los recursos del Sistema General de Regalías NO son depositados en las arcas o cuentas de la Universidad. En dicho sentido, la documentación generada proviene directamente del aplicativo web SPGR a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dicho sistema condiciona su flujo de información y aval, para que se programe el desembolso a surtir diferentes pasos por los procesos presupuestales, contables y tesorales, y los soportes/reportes respectivos reposan en el sistema del SGR del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los cuales pueden ser generados en cualquier momento y el cual se suministró reporte desagregado en Excel de relación de pagos realizados el 20 de abril de 2022 como complemento al requerimiento 2022EE0058250, el cual se identifica con el nombre de '2. 2020000100101 - Relación de pagos.xls' (Ver anexo 1).

En la misma línea se aplicaron los movimientos registrados en cada una de las cuentas al corte del 31 de diciembre de 2021, como se muestra a continuación.

(...)

Ahora bien, atendiendo la naturaleza y origen del recurso, se reitera que los dineros no ingresan a cuenta alguna de la Universidad sino existe un giro directo al beneficiario desde las cuentas que el Tesoro Nacional ha dispuesto para tal fin. La gestión de los recursos se genera ÚNICAMENTE A TRAVÉS DEL SISTEMA, directamente desde la cuenta única del Sistema General de Regalías (SGR) a las cuentas bancarias de los destinatarios finales. Esto, con base en el Artículo 2.2.4.1.2.2.27 del Decreto 1082 del año 2015, relativo al Pago y ordenación del gasto.

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 los recursos y ordenar el pago de las obligaciones legalmente adquiridas, directamente desde la Cuenta Única del Sistema General de Regalías (SGR) a las cuentas bancarias de los destinatarios finales.

De igual manera, el mencionado artículo establece que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional atenderá los pagos 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 pago establecidos en la normatividad vigente.

Por lo anterior, y bajo la figura dispuesta para la ejecución de los recursos de regalías, la Universidad Militar nueva Granada, no maneja rendimientos financieros de los recursos aprobados para la ejecución del proyecto en mención.

(...)

Por lo tanto, como estos recursos no están en las cuentas bancarias de la Universidad Militar Nueva Granada NO SE GENERAN soportes contables, conciliaciones, extractos bancarios y rendimientos financieros del proyecto BPIN 2020000100101.

Dado lo anterior, solicitamos su orientación sobre los tratamientos contables a aplicar, en el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias”.

CONSIDERACIONES

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 mediante la Resolución 064 de 2022, menciona:

“3. REDISTRIBUCIÓN 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 (...).

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias 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 (...).

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS (...).

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

Los proyectos de inversión pueden ser ejecutados por una entidad que a su vez es beneficiaria de la regalía o por una entidad distinta de esta última. Así mismo, el producto del proyecto, en algunos casos, puede ser de la entidad o las entidades beneficiarias de la regalía, de la entidad ejecutora del proyecto (cuando es distinta de la entidad beneficiaria de la regalía) o, en otros casos, de una entidad que se establecerá posteriormente.

Para cada una de estas situaciones, las entidades involucradas en el proyecto de inversión atenderán las definiciones señaladas en este Procedimiento y, con base en ello, aplicarán el tratamiento contable que les corresponda de acuerdo con los numerales que a continuación se señalan.

(...)

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.

(...)

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 (...) 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.

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

4.3.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, 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, considerando los descuentos tributarios respectivos.

(...)

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 (...) 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 (...)

(...)

15.FLUJO DE INFORMACIÓN

Las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, distribución, redistribución y administración de las regalías, así como en la ejecución de proyectos de inversión y gastos del SGR, implementarán procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, en la ejecución de proyectos de inversión con recursos del Sistema General de Regalías le corresponde a la Universidad atender a los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 191 de 2020 y actualizado según la Resolución 64 de 2022.

Para la correcta aplicación del procedimiento, y debido que la consulta no lo especifica, es necesario que la Universidad como entidad ejecutora del proyecto de inversión analice en cuál de las siguientes alternativas se encuentra:

- i) la universidad es la ejecutora del proyecto de inversión y la entidad beneficiaria de la regalía será la misma beneficiaria del producto del proyecto o lo será otra entidad aun no definida, para lo cual aplicará el numeral 4.2. del procedimiento; o
- ii) la universidad es la ejecutora del proyecto y también beneficiaria del producto del proyecto, y la entidad beneficiaria de la regalía es una entidad diferente, para lo cual aplicará el numeral 4.3. del procedimiento y también lo relacionado con la redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión, numeral 3.1. del procedimiento.

Como se observa, la universidad, en calidad de entidad ejecutora del proyecto, debe identificar si es beneficiaria o no del producto del proyecto, con el fin de aplicar el tratamiento contable correspondiente.

De otra parte, el procedimiento también indica el tratamiento contable que debe aplicar la entidad ejecutora cuando los recursos del proyecto de inversión son girados a sus cuentas bancarias o cuando son girados directamente al beneficiario del pago final, precisando lo concierne a los recursos correspondientes a obligaciones tributarias adquiridas durante la ejecución del proyecto de inversión, en donde la entidad ejecutora es la responsable del pago de dichas obligaciones.

En todo caso, en la ejecución de los recursos del SGR, las entidades intervinientes deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20231100029581 DEL 10-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	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 con vigencias futuras.

Doctor
OMAR HERNÁN GUAJE MIRANDA
Director de inspección y vigilancia EAS
Superintendencia Nacional de Salud
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N.º 20230010042102 del 15 de septiembre de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Gobernación de Casanare mediante el Decreto 0354 del 6 diciembre de 2022 aprobó el proyecto denominado “CAPITALIZACIÓN Y SANEAMIENTO FINANCIERO DEL MODELO DE ATENCIÓN EN SALUD DE LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD CAPRESOCA DEL DEPARTAMENTO DE CASANARE”, el cual será financiado con recursos del Sistema General de Regalías por la suma de ciento cuarenta mil millones de pesos (\$140.000 millones), que serán desembolsados durante cuatro bienios, así:

Tabla 1. Cronograma giro de los recursos del SGR

Cifras expresadas en millones de \$

Tipo de recurso	Cronograma	Valor
Asignaciones Directas (20% del SGR)	2022	\$ 21.000
Asignaciones Directas (20% del SGR) - Vigencias Futuras	2023	\$ 14.000
Asignaciones Directas (20% del SGR) - Vigencias Futuras	2024	\$ 17.500
Asignaciones Directas (20% del SGR) - Vigencias Futuras	2025	\$ 17.500
Asignaciones Directas (20% del SGR) - Vigencias Futuras	2026	\$ 17.500
Asignaciones Directas (20% del SGR) - Vigencias Futuras	2027	\$ 17.500
Asignaciones Directas (20% del SGR) - Vigencias Futuras	2028	\$ 35.000
Total valor aprobado		\$ 140.000

De acuerdo con el proyecto de inversión los recursos del SGR se distribuirán así: i) la suma de ochenta mil trecientos cuarenta millones doscientos cincuenta y dos mil novecientos noventa y nueve pesos (\$80.340.252.999) serán destinados al saneamiento de pasivos, para lo cual dispone de un plan de pagos¹ y ii) los restantes cincuenta y nueve mil seiscientos cincuenta y nueve millones setecientos cuarenta y siete mil un pesos (\$59.659.747.001) se usarán como respaldo del régimen de inversiones de las reservas técnicas.

Respecto de los recursos que respaldarían el régimen de inversiones, se tiene que, en el modelo financiero del plan de reorganización que presentó CAPRESOCA EPS a esta Superintendencia, se evidenció que, al igual que el resto de los recursos del SGR, estos (\$59.659.747.001), en su momento se destinarán al saneamiento de los pasivos por la prestación de los servicios en salud, por tanto, se desconoce cuáles serían los prestadores a quienes se les girarían dichos recursos.

Cabe señalar que, de conformidad con lo indicado por CAPRESOCA EPS, los \$21.000 millones de las asignaciones de la primera vigencia (2022) se desembolsaron el 29 de diciembre de 2022 y posteriormente fueron girados a los prestadores y proveedores de servicios de salud a través del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que CAPRESOCA EPS **en diciembre de 2022** reconoció en su información financiera un ingreso (concepto 4430 – SUBVENCIONES) por la suma de \$140.000 millones, se requiere realizar las siguientes aclaraciones:

1. En diciembre de 2022, en las etapas de **distribución y redistribución de los recursos del SGR** ¿el MHCP, la entidad territorial (GOBERNACIÓN DE CASANARE) y la entidad ejecutara (CAPRESOCA EPS), deben reconocer contablemente el valor del total de las asignaciones, es decir, las de la vigencia corriente (2022) por la suma de \$21.000 millones y las vigencias futuras (2023 a 2028) por la suma de \$119.000 millones? o,

2. ¿solamente deben registrar contablemente los recursos de la vigencia corriente (2022) por la suma de \$21.000 millones y repetir esta operación en las vigencias siguientes en los montos comprometidos, en la medida que se expidan los actos administrativos correspondientes?”.

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 5. 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” (subrayado fuera del 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” (subrayado fuera del 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, señala:

“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” (subrayado fuera del texto).

El artículo 2.1.1.2.2. del Decreto 1821 de 2020, por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sistema General de Regalías, menciona que:

“(…), el Departamento Nacional de Planeación calculara, informara y registrara dentro de los diez (10) días hábiles del mes siguiente a su recaudo a través del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR) al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la Instrucción de Abono a Cuenta de los recursos de Regalías, en los términos definidos por la Constitución y la ley.

Adicionalmente, el Departamento Nacional de Planeación comunicara las Instrucciones de Abono a Cuenta y las registrara a través del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías - SPGR, relacionadas con actos administrativos de distribución y las demás apropiaciones incluidas en la ley bienal de presupuesto del Sistema General de Regalías o en los actos administrativos que la incorporen, cuando la información correspondiente sea remitida por las entidades competentes” (subrayado fuera del 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.

(...)

Posteriormente, si la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías redistribuye, a otra entidad, recursos para financiar proyectos de inversión o para gastos del SGR, se aplicará lo señalado en los numerales 3.1. o 3.2. de este Procedimiento, respectivamente.

(...)

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 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Ahora bien, si se aprueba que el proyecto sea ejecutado por una empresa pública o una entidad de naturaleza privada, 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 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión es ejecutado por una entidad de gobierno. Ahora bien, si el proyecto de inversión es ejecutado por una empresa pública o por una entidad de naturaleza privada, 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.

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. 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” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que:

La distribución de regalías se realiza mediante IAC. Por lo tanto, cuando el MHCP, en la contabilidad del SGR debite la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredite la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR; y la entidad beneficiaria debite la subcuenta 133702- Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredite la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, lo harán por el valor de la IAC con la que se realiza la distribución.

La redistribución se realiza con base a dos actos administrativos:

1. Acto administrativo con el que se aprueba el proyecto de inversión: con la expedición de dicho acto administrativo, 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 y la entidad ejecutora 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.

Ambos registros se harán por el valor que aparezca en el acto administrativo que apruebe el proyecto de inversión.

2. Acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados: dicho acto administrativo es expedido por la entidad ejecutora y, teniendo en cuenta que el proyecto "CAPITALIZACIÓN Y SANEAMIENTO FINANCIERO DEL MODELO DE ATENCIÓN EN SALUD DE LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD CAPRESOCA DEL DEPARTAMENTO DE CASANARE" está enfocado en el pago de pasivos se entiende que no habrá apertura de un proceso de selección, por lo tanto, se debe identificar el acto administrativo que ordene el pago de los pasivos. Con la expedición de dicho acto administrativo, 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. A su vez, la entidad ejecutora 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. Ambos registros se harán por el valor que aparezca en el acto administrativo que se identifique como el que ordene el pago de los pasivos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100002471 del 13-02-2023
20231100018891 del 07-07-2023

1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

CONCEPTO No. 20231100009881 DEL 24-04-2023

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
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	Unidad de pago por capitación del Régimen Subsidiado Rentas cedidas del departamento al municipio

Doctora
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
Directora de contabilidad
ANTIOQUIA
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° 20230010014642 del 15 de marzo de 2023, se da la respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el ejercicio de sus funciones, el Departamento de Antioquia, a través de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia tiene el papel de cofinanciar el Sistema del Régimen Subsidiado por medio de rentas cedidas; tales como las obtenidas por loterías, licores, cigarrillos y vinos, entre otras; papel en el que no realiza contratación con las Empresas Promotoras de Salud (EPS) (...)

Actualmente, la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia viene reconociendo los gastos originados por la cofinanciación del Régimen subsidiado en la subcuenta contable 542304 - PARA PROGRAMAS DE SALUD de la cuenta 5423 - OTRAS TRANSFERENCIAS del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de acuerdo al 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 el desarrollo de una auditoría realizada por la Superintendencia Nacional de Salud, se encontró un hallazgo, en donde se indica que hay una diferencia frente al reconocimiento contable de estos recursos, ya que de acuerdo a la Superintendencia

estos deberían estar siendo reconocidos en la subcuenta contable 550210 - UNIDAD DE PAGO POR CAPITACIÓN DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO (UPC-S) de la cuenta 5502 - SALUD. A continuación, se relaciona el hallazgo de la Superintendencia Nacional de Salud:

2.5.3.5 Reconocimiento Contable Régimen Subsidiado con respecto al reconocimiento contable de los recursos del Régimen Subsidiado se evidencia en el balance de comprobación de diciembre de 2021 (carpeta 127) y en el archivo Excel "5423040000 REGSUB" - carpeta adicionales Contabilidad, que la Entidad Territorial reconoció contablemente y por municipio la totalidad de lo girado por la ADRES en la suma de \$299.879.054.601. Sin embargo, se observa que utiliza la cuenta 5423040000 de "Otras Transferencias para Programas de Salud" en lugar de la 550210 "Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S)". "Es así, que se evidencia que la entidad territorial no realiza el registro contable de la Liquidación Mensual de Afiliados, en concordancia con lo establecido en 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 de la Resolución 177 de 2020 expedida por la CGN' (...)

Con base en lo anterior, solicitamos concepto sobre el registro contable de los recursos correspondientes a la cofinanciación del Régimen subsidiado que realiza el Departamento de Antioquia a través de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, debido a que actualmente se viene registrando estas transacciones en la subcuenta contable 542304 - PARA PROGRAMAS DE SALUD de la cuenta 5423 - OTRAS TRANSFERENCIAS y no en la subcuenta contable 550210 - UNIDAD DE PAGO POR CAPITACIÓN DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO (UPC-S) de la cuenta 5502 - SALUD, tal como lo requiere la Superintendencia Nacional de Salud"

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 322 de 2022 señala:

2. RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES O FONDOS DE SALUD DESCENTRALIZADOS Y DESTINACIÓN DE DICHOS RECURSOS

En este numeral, se desarrollan los registros contables de los hechos económicos relacionados con las fuentes y la destinación de los recursos de la salud de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados, así como el reintegro de dichos recursos.

2.1. Recursos de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados

2.1.1. Rentas cedidas

Corresponden a los recursos que provienen, entre otros, del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar (incluidos los excedentes obtenidos en ejercicio de la operación de diferentes juegos), del monopolio rentístico de licores, de los impuestos a las loterías, de los impuestos al consumo de cervezas y licores nacionales y extranjeros, y de los gravámenes al consumo de cigarrillos y tabacos (...)

En caso de que el departamento deba transferir las rentas cedidas al municipio, el departamento debitará la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el municipio debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro del departamento a la ADRES, este debitará la subcuenta 240315- Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el municipio debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Con el recaudo, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD.

(...)

2.2. Destinación de los recursos de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados

2.2.1. Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S)

La entidad territorial o el fondo de salud descentralizado registrará el valor de las UPC-S debitando la subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248002-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPCS) de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Por su parte, la Empresa Promotora de Salud del régimen subsidiado (EPS-S) debitará la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 431106-Unidad de pago por Capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Cuando la ADRES pague las UPC-S a la EPS-S o realice el giro directo, en nombre de la EPS-S, a la Institución Prestadora de Salud (IPS) o al proveedor de servicios y tecnologías en salud, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN

SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con el pago, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 248002-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPCS) de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la EPS-S debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si recauda los recursos en sus cuentas bancarias, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si la ADRES realiza el giro directo a la IPS o al proveedor de servicios y tecnologías en salud, y acreditará la subcuenta 132206-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que, según lo definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del SGSSS, el Departamento debe registrar el gasto por transferencia de las rentas cedidas al municipio para el financiamiento sus obligaciones relacionadas con el Régimen Subsidiado en la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Este hecho económico genera una operación recíproca entre el departamento con el municipio por la transferencia y entre la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - Unidad de Recursos Administrados (ADRES) con el municipio por los recursos que el departamento le gira a esta en nombre del municipio.

Ahora bien, ese mismo procedimiento indica que el reconocimiento del gasto y por la UPC-S recae en la entidad territorial, es decir, el municipio o departamento, pues son estos los que tienen la obligación por este concepto con las EPS-S. En ese sentido, dicho gasto se registra en la subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 5502-SALUD. Este hecho económico genera una operación recíproca entre la entidad territorial con la ADRES por el pago de las obligaciones a las EPS-S con los recursos que administra.

Por lo anterior, los recursos de la cofinanciación del Régimen Subsidiado que realiza el departamento de Antioquia, a través de su Secretaría Seccional de Salud y Protección Social, a los municipios se seguirán registrando como un gasto por transferencia de rentas cedidas en la subcuenta 542304-Para programas de salud. Dicho gasto se diferencia del de la UPC-S, el cual corresponde a una de las obligaciones del Régimen Subsidiado de las entidades territoriales que el departamento o municipio registrarán en la subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S).

CONCEPTO No. 20231100010181 DEL 27-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	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	Tratamiento contable de los recursos correspondientes a la cofinanciación del Régimen Subsidiado que realiza el Departamento de Antioquia a través de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia.

Doctora
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Gobernación de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014852 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:

"1. Antecedentes

El Departamento de Antioquia (...) está compuesto por algunos segmentos, entre los que se encuentra la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, quien tiene autonomía administrativa y financiera en el desarrollo de sus operaciones, sin embargo, la información contable que esta desarrolla hace parte de la información contable del Departamento de Antioquia, por lo que aplica el mismo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Manual de Políticas Contables del Departamento.

La Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, según lo establecido en la Resolución N°3042 de 2007 expedida por el Ministerio de Salud y Protección Social, es la encargada de administrar el Fondo Departamental de Salud.

2. Consideraciones

En el ejercicio de sus funciones, el Departamento de Antioquia, a través de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia tiene el papel de cofinanciar el Sistema del Régimen Subsidiado por medio de rentas cedidas; tales como las obtenidas

por loterías, licores, cigarrillos y vinos, entre otras; papel en el que no realiza contratación con las Empresas Promotoras de Salud (EPS).

En la Resolución N°3042 de 2007 se indica lo siguiente sobre los gastos en salud de la subcuenta del Régimen subsidiado.

'ARTÍCULO 11. GASTOS DE LA SUBCUENTA DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO DE SALUD. Son gastos de esta subcuenta:

(...)

Actualmente, la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia viene reconociendo los gastos originados por la cofinanciación del Régimen subsidiado en la subcuenta contable 542304 - PARA PROGRAMAS DE SALUD de la cuenta 5423 - OTRAS TRANSFERENCIAS del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, (...).

En el desarrollo de una auditoría realizada por la Superintendencia Nacional de Salud, se encontró un hallazgo, en donde se indica que hay una diferencia frente al reconocimiento contable de estos recursos, ya que de acuerdo a la Superintendencia estos deberían estar siendo reconocidos en la subcuenta contable 550210 - UNIDAD DE PAGO POR CAPITACIÓN DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO (UPC-S) de la cuenta 5502 - SALUD. A continuación, se relaciona el hallazgo de la Superintendencia Nacional de Salud:

'2.5.3.5 Reconocimiento Contable Régimen Subsidiado con respecto al reconocimiento contable de los recursos del Régimen Subsidiado se evidencia en el balance de comprobación de diciembre de 2021 (carpeta 127) y en el archivo Excel '5423040000 REGSUB' - carpeta adicionales Contabilidad, que la Entidad Territorial reconoció contablemente y por municipio la totalidad de lo girado por la ADRES en la suma de \$299.879.054.601. Sin embargo, se observa que utiliza la cuenta 5423040000 de 'Otras Transferencias para Programas de Salud' en lugar de la 550210 'Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S)'.

'Es así, que se evidencia que la entidad territorial no realiza el registro contable de la Liquidación Mensual de Afiliados, en concordancia con lo establecido en 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 de la Resolución 177 de 2020 expedida por la CGN'.

Es de anotar que, de acuerdo al hallazgo, al registrar en la subcuenta 550210 por parte de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia como indica la Superintendencia Nacional de Salud, esta subcuenta no sería recíproca con las transferencias realizadas por la ADRES a los municipios de Antioquia para la constitución de la UPC-S (unidad de pago por capitación del Régimen subsidiado).

3. Consulta

Con base en lo anterior, solicitamos concepto sobre el registro contable de los recursos correspondientes a la cofinanciación del Régimen subsidiado que realiza el Departamento de Antioquia a través de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, debido a que actualmente se viene registrando estas transacciones en la subcuenta contable 542304-PARA PROGRAMAS DE SALUD de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y no en la subcuenta contable 550210-UNIDAD DE PAGO POR CAPITACIÓN DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO (UPC-S) de la cuenta 5502-SALUD, tal como lo requiere la Superintendencia Nacional de Salud”.

Mediante llamada telefónica realizada el 20 de abril de 2022 a la doctora María Liliana Patiño Echeverry, Profesional Especializado y funcionaria del área de contabilidad de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, secretaria que corresponde a un centro de costos del Departamento, amplió la consulta en los siguientes términos: la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social transfiere los recursos del Régimen Subsidiado por medio de rentas cedidas (tales como las obtenidas por loterías, licores, cigarrillos y vinos, entre otras) a la ADRESS y esta los transfiere a los municipios a nombre del Departamento, además, el Departamento no realiza contratación con las Empresas Promotoras de Salud (EPS).

CONSIDERACIONES

La Resolución 3042 de 2007 “Por la cual se reglamenta la organización de los Fondos de Salud de las Entidades Territoriales, la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los Fondos de Salud y se dictan otras disposiciones” del Ministerio de la Protección Social, señala:

“ARTÍCULO 1. OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.- La presente resolución tiene por objeto determinar la organización, funcionamiento, estructura, administración y manejo de los fondos de salud de los departamentos, distritos y municipios, y fijar las condiciones de la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los fondos de salud, de conformidad con el literal b del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, la cual será de obligatorio cumplimiento por parte de todas las entidades territoriales.

ARTÍCULO 2. DEFINICIÓN.- Los fondos de salud departamentales, distritales, y municipales, según el caso, constituyen una cuenta especial del presupuesto de la respectiva entidad territorial, sin personería jurídica ni planta de personal, para la administración y manejo de los recursos del sector, separada de las demás rentas de la entidad territorial, conservando un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo, que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente, de conformidad con lo previsto en la Ley y en la presente Resolución.

En ningún caso, los recursos destinados a salud podrán hacer unidad de caja con las demás rentas de la entidad territorial, ni entre las diferentes subcuentas del fondo. El manejo contable de los fondos de salud debe regirse por las disposiciones que, en tal sentido, expida la Contaduría General de la Nación conforme a los conceptos de ingreso y gasto definidos en la presente Resolución.

PARÁGRAFO. Lo previsto en el presente artículo también aplicará en el caso de las entidades territoriales cuyas direcciones de salud se organicen como entidades descentralizadas con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, y se haya delegado la administración y ordenación del gasto de los recursos del Fondo en el director de salud.

(...)

ARTÍCULO 11. GASTOS DE LA SUBCUENTA DE REGIMEN SUBSIDIADO DE SALUD. Son gastos de esta subcuenta:

1. La Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado-UPCS, para garantizar el aseguramiento a través de contratos suscritos con las entidades promotoras de salud del régimen subsidiado. Siempre deberá identificarse si son apropiaciones con o sin situación de fondos.

2. El 0.2% de los recursos del régimen subsidiado de los distritos y municipios destinados a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza las funciones inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales.

3. Hasta el 0.4% de los recursos de esta subcuenta destinados a los servicios de interventoría del régimen subsidiado.

4. El pago a las Instituciones Prestadoras de Salud del valor correspondiente a las Unidades de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado-UPCS contratadas únicamente cuando la Entidad Promotora de Salud del Régimen Subsidiado sea objeto de la medida de giro directo en los términos y condiciones señalados en el Decreto 3260 de 2004, o las normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan". (Subrayado fuera del texto).

De otro lado, 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 según Resolución 177 de 2020, el cual estaba vigente para el año 2021, disponía:

"2. RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES O FONDOS DE SALUD DESCENTRALIZADOS Y DESTINACIÓN DE DICHOS RECURSOS

(...)

2.1. Recursos de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados

2.1.1. Rentas cedidas

Corresponden a los recursos que provienen, entre otros, del monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar (incluidos los excedentes obtenidos en ejercicio de la operación de diferentes juegos), del monopolio rentístico de licores, de los impuestos a las loterías,

de los impuestos al consumo de cervezas y licores nacionales y extranjeros, y de los gravámenes al consumo de cigarrillos y tabacos.

(...)

En caso de que el departamento deba transferir las rentas cedidas al municipio, el departamento debitará la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el municipio debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

La Resolución 3042 de 2007 "Por la cual se reglamenta la organización de los Fondos de Salud de las Entidades Territoriales, la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los Fondos de Salud y se dictan otras disposiciones" del Ministerio de la Protección Social, tiene por objeto determinar la organización, funcionamiento, estructura, administración y manejo de los fondos de Salud de los departamentos, distritos y municipios, y fijar las condiciones de la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los fondos de salud, de conformidad con el literal b del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, la cual será de obligatorio cumplimiento por parte de todas las entidades territoriales.

Por otra parte, la resolución mencionada define los fondos de salud departamentales, distritales, y municipales, según el caso, como una cuenta especial del presupuesto de la respectiva entidad territorial, sin personería jurídica ni planta de personal, para la administración y manejo de los recursos del sector y expresa que el manejo contable de los fondos de salud debe regirse por las disposiciones que, en tal sentido, expida la Contaduría General de la Nación conforme a los conceptos de ingreso y gasto definidos en la presente Resolución.

Ahora bien, para el registro contable de los recursos correspondientes a la cofinanciación del Régimen subsidiado, de acuerdo con el numeral 2.1.1. Rentas cedidas contenido en 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, cuando la Gobernación de Antioquia a través de la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, transfiera las rentas cedidas al municipio, debe registrar un débito en la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el municipio debe registrar un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Como se observa, el Departamento de Antioquia reconoció la transferencia de las rentas cedidas a los municipios de conformidad con el procedimiento señalado. Al respecto, es necesario precisar que la subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) de la cuenta 5502-SALUD, deberá ser usada por el municipio de acuerdo con el numeral 2.2.1. Unidad de pago por capitación del régimen subsidiado (UPC-S) del Procedimiento contable mencionado.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231110025181 del 08-09-2023

1.3.7 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS QUE EL FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES TRANSFIERE A LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO No. 2023110000981 DEL 23-01-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de los pagos efectuados por el patrimonio autónomo en las entidades beneficiarias

Doctor
 FERNANDO RODRÍGUEZ BLANCO
 Contador
 Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas
 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° 20220010056332 del 14 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad solicita concepto respecto de la contabilización como gasto o activo capitalizable, de los pagos realizados a través del Patrimonio Autónomo en desarrollo de la formulación, estructuración y ejecución del proyecto inmobiliario Ministerios, teniendo en cuenta el tipo de erogaciones, las cuales pueden considerarse indispensables, o no, para poner el bien en condiciones de uso.

Precisa además que “dentro de los planes estratégicos inmobiliarios se encuentra el de ‘Proyecto Ministerios’, para el cual ANIM suscribió convenios interadministrativos con el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Ministerio de Justicia y el Ministerio del Trabajo, cuyo objeto es ‘gestionar el desarrollo de una sede administrativa’. Los recursos aportados por estas entidades se encuentran ejecutando a través del contrato de Fiducia Mercantil No. 057 de 2013, con la Fiduciaria Colpatria, donde se constituyó un patrimonio autónomo para la administración de recursos líquidos e inmuebles del proyecto.

En dicho contrato la ANIM actúa como beneficiario fideicomitente gestor y las tres (3) entidades relacionadas anteriormente, como beneficiarias.

Derivado de la constitución del patrimonio autónomo ‘Proyecto Ministerios’ La Fiduciaria Colpatria emite certificado de derechos fiduciarios anualmente, a favor de cada aportante en consonancia con el saldo de los recursos aportados.

En el desarrollo del proyecto se han incurrido en erogaciones que pueden ser, o no, consideradas necesarias o indispensables para poner el bien en condiciones de uso, las cuales se relacionan a continuación: (...)

Para efectos del reconocimiento contable de dichas erogaciones en la contabilidad de las entidades beneficiarias, en desarrollo del proyecto inmobiliario, surge la siguiente inquietud, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 090 del 8 de mayo de 2020:

Consulta

¿En la contabilidad de las entidades beneficiarias del Proyecto Ministerios, frente a la ejecución de todos los pagos realizados por el Patrimonio Autónomo, deberían registrarse como un mayor valor del activo, o separar lo que corresponde a gasto? (...)”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, señala:

(...)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1 Patrimonios autónomos

(...)

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo:

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil Patrimonio autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS (...).

(...)

1.2.1.3. 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 (...) y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...).

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo 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 patrimonio autónomo, 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, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

La entidad que actuará como fideicomitente 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

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente 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, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS 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 relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308RECURSOS 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).

(...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando (...) la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...). En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...). A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Para dar respuesta a la pregunta formulada, es preciso tener en cuenta la información suministrada por la entidad en el sentido de que: a) el objeto de los convenios suscritos entre la ANIM y el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Ministerio de Justicia y el Ministerio del Trabajo es gestionar el desarrollo de una sede administrativa; b) en los convenios suscritos la ANIM actúa como beneficiario fideicomitente gestor y las tres entidades relacionadas como beneficiarias; y c) los recursos aportados por las entidades mencionadas se encuentran ejecutando a través del contrato de Fiducia Mercantil.

Con base en lo anterior y en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se concluye que los recursos de las entidades beneficiarias entregados al patrimonio autónomo se encuentran bajo el control de estas entidades ya que se entregan para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, en este caso, el desarrollo de la sede administrativa. Lo anterior, con independencia de que la ANIM sea el fideicomitente.

En consecuencia, si los recursos se entregan directamente al patrimonio autónomo, las entidades beneficiarias registrarán estos recursos en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, conforme a lo dispuesto en el numeral 1.2. Fiducia mercantil del Procedimiento contable citado. Ahora bien, si los recursos se entregan a través de la ANIM, esta entidad, así como las entidades beneficiarias aplicarán lo dispuesto en el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad del mismo Procedimiento.

De otra parte, la actualización de los derechos en fideicomiso se realizará conforme a lo prescrito en el numeral 1.2.1.3. del Procedimiento señalado. Ello significa que los mayores o menores valores por la actualización se originan en ingresos o gastos que ocurren en la administración de los recursos a través del patrimonio autónomo y, en

consecuencia, afectan los ingresos o gastos de las entidades beneficiarias. Esto no ocurre cuando en el patrimonio autónomo se intercambian activos por otros de diferente naturaleza como la utilización del efectivo para adquirir o construir bienes. En este caso, los derechos en fideicomiso no cambian su valor.

Cuando se presente la restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo, las entidades beneficiarias aplicarán el numeral 1.2.4 del Procedimiento.

De cualquier manera, la entidad que actúa como fideicomitente, en este caso, la ANIM, llevará el control en cuentas de orden para lo cual aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308RECURSOS 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).

CONCEPTO No. 20231100003161 DEL 21-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable del convenio interadministrativo para la financiación de créditos con compensación de tasa de interés entre el distrito de Santiago de Cali y el Banco Agrario de Colombia

Doctora

DIANA CENEIDA TREJOS MENA

Jefe de Oficina – Contaduría General de Santiago de Cali

Alcaldía de Santiago de Cali

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° 202300010001172 del 10 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita orientación respecto del tratamiento contable el convenio interadministrativo para la financiación de crédito con compensación de tasa de interés entre el Distrito de Santiago de Cali y el Banco Agrario de Colombia y al respecto se presenta las siguientes inquietudes:

“- De conformidad con el tipo y condiciones de la cuenta de ahorros aperturada en el Banco Agrario, a nombre del Distrito de Santiago de Cali, ¿es correcto que su registro se haya realizado en la subcuenta 111006-CUENTA DE AHORRO, DE LA CUENTA 1110-Depósitos en instituciones financieras, Grupo 11-Efectivo y equivalentes al efectivo?

- ¿Cuáles son los registros contables correspondientes al débito realizado en la cuenta a nombre de El Distrito, indicado en el literal h) de la Cláusula Segunda, que establece que este de realizará por una sola vez al momento del desembolso del crédito otorgado por el Banco?

- ¿Cuál sería el registro contable, por la pérdida del beneficio de compensación de tasa de interés, estipulado en el literal d) de la Cláusula Segunda?

- ¿En cuál de las siguientes subcuentas se deberá registrar el valor de los intereses correspondientes a la compensación de la tasa de interés, asumida por el Distrito y otorgada a los beneficiaciones de los créditos otorgados por El Banco?

Cuenta	Descripción	Subcuenta	Descripción
5424	SUBVENCIONES	542406	Subvención por programas con el sector financiero
5507	DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL	550706	Asignación de bienes y servicios
5550	SUBSIDIOS ASIGNADOS	555090	Otros subsidios"

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo para la financiación de créditos con compensación de tasa de interés entre el Distrito de Santiago de Cali y el Banco Agrario de Colombia, señala:

"SEGUNDA – ALCANCE DEL OBJETO

Para el cumplimiento del objeto señalado en la cláusula anterior, se tendrán en cuenta las siguientes condiciones:

a) La población objetivo del presente convenio serán Trabajadores Independientes, Microempresarios para el fortalecimiento de su capital de trabajo e inversión y para Jóvenes emprendedores que hayan cursado o estén terminando, Carreras Universitarias, técnicas o tecnológicas, que desarrollen o vayan a desarrollar proyectos productivos que formen parte de la cadena agropecuaria o agroindustriales, que desarrollen su actividad productiva en EL DISTRITO.

b) Los recursos transferidos por EL DISTRITO se destinarán a la compensación de tasa en las condiciones que se describen en la siguiente tabla:

(...)

c) En ningún caso, los recursos transferidos a EL BANCO por EL DISTRITO se destinarán al pago de los intereses moratorios, por tal razón, debe llegarse a presentar estos deben ser asumidos por el cliente.

d) El cliente beneficiario de la compensación de tasa de interés, de la que trata el presente convenio, debe reconocer y pagar los intereses remuneratorios diferentes al porcentaje que compensa el EL DISTRITO, de manera inmediata al Banco Agrario de Colombia, junto con los demás conceptos a los que está obligado con ocasión del crédito. En caso de incurrir en mora superior a treinta (30) días calendario o con ocasión de alguna normalización o extensión de la vigencia del crédito, el cliente, perderá el beneficio que le otorga el presente convenio y, lo tanto, deberá asumir el cien por ciento (100%) de los intereses remuneratorios del crédito, sean estos corrientes o moratorios.

(...)

h) Las sumas correspondientes a la tasa de interés remuneratorio pactado por LAS PARTES de cada una de las operaciones de crédito que se otorguen en virtud del

convenio se proyectará de forma anticipada, de acuerdo con el monto del crédito, la tasa de interés vigente al momento del desembolso y el plazo total de la obligación. Las sumas que resulten de tal proyección para cada crédito se debitarán, por una sola vez al momento del desembolso de la cuenta destinada por EL DISTRITO, para tal fin, dando lugar a la ejecución del objeto del convenio. Estos recursos serán trasladados a una cuenta contable para cubrir los intereses a que se refiere el presente Convenio.

i) Los recursos debitados de la cuenta de ahorros de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior, que, por cualquier causa, no sean destinados al pago de los intereses remuneratorios de los créditos otorgados por EL BANCO, será reintegrados a las cuentas a nombre de EL DISTRITO.

(...)

TERCERA – MONTO DEL CONVENIO

(...)

PARÁGRAFO PRIMERO: EL DISTRITO depositará la suma antes indicada en una cuenta de Ahorros abierta en EL BANCO, la cual estará exenta del cobro de comisiones y tarifas de productos y servicios bancarios y no podrá ser utilizada para otro fin diferente al objeto del presente convenio.

(...)

QUINTA – OBLIGACIONES COMUNES A LAS PARTES

a) Realizar todas las gestiones necesarias para la ejecución de las actividades tendientes al logro del objeto del Convenio.

(...)

j) Entregar los informes y productos requeridos de acuerdo con lo estipulado en el convenio y/o acuerdo operativo.

(...)

SEXTA – OBLIGACIONES DE EL DISTRITO.

En desarrollo del objeto del presente convenio, además de los derechos y deberes consagrados en la Ley, EL DISTRITO se obliga a:

a) Transferir los recursos pactados, de acuerdo con lo señalado en la cláusula tercera del presente convenio.

(...)

d) Expedir el certificado individual de compensación de tasa de interés, debidamente firmado, para los Trabajadores Independientes, Microempresarios para el fortalecimiento de su capital de trabajo e inversión y para Jóvenes emprendedores que hayan cursado o estén terminando, Carreras Universitarias, técnicas o tecnológicas, que desarrollen o vayan a desarrollar proyectos productivo que formen parte de la cadena agropecuaria o agroindustriales, que tramiten sus créditos en el marco de este convenio, en el formato suministrado por EL BANCO en los términos señalados en el acuerdo operativo.

(...)

SEPTIMA – OBLIGACIONES DE EL BANCO

En desarrollo del objeto del presente convenio, además de los derechos y deberes consagrados en la Ley, EL BANCO se obliga a:

a) Cumplir con el objeto contractual del convenio dentro de los procedimientos y especificaciones técnicas y las condiciones descritas en la propuesta el presente documento, la cual hace parte integral del presente proceso, y las condiciones pactadas en el mismo.

b) Abrir una cuenta de ahorros tradicional tipo (P) a nombre de EL DISTRITO, en EL BANCO para transferir los montos establecidos en la cláusula tercera de este convenio, para el manejo exclusivo de los recursos aportados por EL DISTRITO.

c) Efectuar el débito de los recursos depositados por EL DISTRITO, en la cuenta de ahorros o Corriente, de acuerdo con lo establecido en este convenio.

d) Proporcionar a EL DISTRITO, la información general del Portafolio de Productos y Servicios para la promisión del convenio.

e) Elaborar y remitir por intercambio seguro de manera mensual, los informes del periodo correspondiente a los créditos, desembolsados, saldo y estado de cartera de los créditos colocados y el saldo de la cuenta a nombre de EL DISTRITO.

(...)

j) Reinvertir durante la ejecución del convenio los rendimientos que generen los recursos depositados por EL DISTRITO. Es decir que los intereses generados en la cuenta centralizadora del convenio se utilizaran para el objeto de este convenio.

k) Reintegrar a EL DISTRITO, los valores no ejecutados a la fecha de terminación del plazo del Convenio, así como los rendimientos y demás valores a favor de EL DISTRITO.

(...)

DECIMA – CONTRAPRESTACIÓN

El presente convenio se enmarca en la operación ordinaria de crédito de EL BANCO y por tanto no generará ninguna remuneración para LAS PARTES.

(...)

DECIMA SEXTA – LIQUIDACIÓN

El presente convenio se liquidará de común acuerdo entre LAS PARTES una vez se hayan cancelado en su totalidad los créditos otorgados por EL BANCO en las condiciones señaladas en el presente convenio. Los saldos existentes al momento de la liquidación en la cuenta de ahorros que no hayan sido utilizados para los fines aquí dispuestos serán reintegrados a EL DISTRITO” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la regulación contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, 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.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

(...)

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 (...).

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta (...) o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta (...) o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, los recursos en administración son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, y la entidad que los entrega no pierde el control de estos, pues el administrador: i) no asume los riesgos significativos y ii) no obtiene beneficios económicos con los recursos administrados, más allá de la remuneración que pueda percibir por la administración.

Por lo anterior, en el Convenio celebrado entre el Municipio de Santiago de Cali y el Banco Agrario de Colombia se evidencia que este último únicamente realiza la gestión de administrar los recursos, toda vez que no asume los riesgos significativos y no obtiene los beneficios económicos derivados del uso de estos recursos. Así mismo, es el Municipio el que determina el tercero beneficiario de la compensación de tasa de interés de los créditos otorgados por el banco y es a quien se le reintegrarán los recursos no aplicados, así como los rendimientos.

En este sentido, con la entrega de los recursos al banco el Municipio debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Posteriormente, atendiendo al literal h) de la cláusula segunda, con la proyección de los intereses para cada crédito se debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por

subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte del beneficiario de la compensación de la tasa de interés, el Municipio debitará la subcuenta 542406-Subvención por programas con el sector financiero de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, en caso de que el beneficiario de la compensación de la tasa de interés incumpla con las condiciones, según el literal d) de la cláusula segunda, se debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditará las subcuentas 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por último, según lo establecido por el literal i) de la cláusula segunda del convenio, los recursos debitados previamente de la cuenta de ahorros del Municipio que, por cualquier causa, no sean destinados al pago de los intereses remuneratorios de los créditos otorgados por el Banco y sean reintegrados, se debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

CONCEPTO No. 20231100006361 DEL 03-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados por la CRC para el desarrollo del convenio especial de cooperación No. 879-2020.

Doctora

DERLY LILIANA VERA OSPINA

Profesional especializado con funciones de Contador General para la entidad

Comisión de Regulación de Comunicaciones-CRC

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° 20230010003422 del 23 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Comisión de Regulación de Comunicaciones-CRC celebró el convenio de colaboración No. 879-2020 entre el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, la CRC y la Fiduciaria la Previsora S.A. vocera del patrimonio autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación “Francisco José de Caldas”

Para el desarrollo del presente convenio la Comisión de Regulación de Comunicaciones aportó en dinero el valor de CINCO MIL CINCUENTA MILLONES DE PESOS MICTE (\$5.050.000.000), dejando los recursos a disposición de la fiduciaria, como vocero y administrador del patrimonio autónomo.

El registro contable realizado para el reconocimiento de este desembolso fue

Código	Descripción	Debe	Haber
190801001	En administración	5.050.000.000,00	
190801002	En administración dtn – scun		5.050.000.000,00

Que, en virtud del Contrato de Fiducia Mercantil mencionado, la Fiduciaria como Vocera del Patrimonio Autónomo denominado FONDO NACIONAL DE FINANCIAMIENTO PARA

LA CIENCIA, LA TECNOLOGÍA Y LA INNOVACIÓN, FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS, celebra, de acuerdo con las instrucciones impartidas FIDEICOMITENTE Es así, que la Previsora celebra y ejecuta los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia.

Conforme a los informes mensuales enviados por la Fiduciaria la Previsora la CRC realiza el siguiente asiento contable a fin de reconocer la disminución realizada a los recursos entregados inicialmente

Código	Descripción	Debe	Haber
542302001	Para proyectos de inversión	XXXX	
190801001	En administración		XXXX

Expuesto lo anterior solicitamos indicar y validar si el reconocimiento en los estados financieros que se viene efectuando a los desembolsos realizados por la Fiduciaria es el correcto. De no ser así orientar cuales serían las subcuentas contables correctas para el reconocimiento de los distintos desembolsos”.

CONSIDERACIONES

El convenio especial de cooperación no. 879-2020 celebrado entre el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, la Comisión de Regulación de Comunicaciones y Fiduciaria La Previsora S.A. vocera del Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación “Francisco José de Caldas”, señala:

“PRIMERA. OBJETO

Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el impulso y la ejecución de programas o proyectos de investigación, desarrollo tecnológico e innovación, que permitan mejorar, promover, potenciar y fortalecer los sectores TIC, postal y de contenidos audiovisuales en el país.

(...)

TERCERA.OBLIGACIONES:

3.1 OBLIGACIONES DE LA CRC:

3.1.1 Aportar en dinero el valor de CINCO MIL CINCUENTA MILLONES DE PESOS MICTE (\$5.050.000.000), para el desarrollo del presente convenio.

(...)

3.1.5 Realizar el seguimiento al cumplimiento del objeto del Convenio, de acuerdo con el plan operativo acordado por las partes y lo dispuesto por el Comité Técnico del convenio.

(...)

3.1.8 Revisar y realizar las observaciones a los términos de referencia de la(s) convocatoria(s) o invitaciones derivada(s) y a todos los documentos enviados por el Ministerio de Ciencia, Tecnología e innovación que requieran la revisión de estos por parte de la CRC.

(...)

3.3 OBLIGACIONES DEL FONDO:

3.3.1 Recibir y administrar los aportes en dinero, única y exclusivamente para el cumplimiento del objeto del presente Convenio.

3.3.2 Celebrar todos los actos y contratos derivados necesarios para el cumplimiento del objeto del Convenio, de conformidad con las instrucciones impartidas por el Ministerio.

3.3.3 Realizar todos los pagos necesarios para el cumplimiento del objeto del Convenio, de conformidad con las instrucciones impartidas por el Ministerio.

3.3.4 Realizar el pago de evaluadores en los casos en que sea estrictamente necesario, de acuerdo con las instrucciones que reciba del Ministerio.

(...)

3.3.6 Presentar informes trimestrales al supervisor del convenio, del estado de ejecución financiera del presente Convenio, y atender los requerimientos de información cuando le sean solicitados por el comité técnico.

QUINTA. -DESEMBOLSOS:

La CRC desembolsará al Fondo Francisco José de Caldas la suma de: CINCO MIL CINCUENTA MILLONES DE PESOS MICTE (\$ 5.050.000.000), una vez se perfeccione y se legalice el presente convenio.

(...)

OCTAVA. - RENDIMIENTOS FINANCIEROS, GASTOS Y RECURSOS NO EJECUTADOS:

RENDIMIENTOS FINANCIEROS, GASTOS Y RECURSOS NO EJECUTADOS: Todos los gastos que se deriven del manejo fiduciario de los recursos del convenio, incluido el pago de la comisión del administrador fiduciario del FONDO, serán asumidos con cargo

a los rendimientos financieros provenientes de la inversión transitoria de los recursos del Convenio. De acuerdo con la Ley 1286 de 2009, artículo 24 numeral 5, los rendimientos financieros provenientes de la inversión de los recursos del patrimonio autónomo hacen parte de los Recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Por tanto, los rendimientos generados serán destinados al Fondo para actividades de Ciencia Tecnología e Innovación.

PARÁGRAFO PRIMERO: AI finalizar el convenio los recursos no ejecutados serán reintegrados a la CRC con la liquidación de este.

PARAGRAFO SEGUNDO: Los recursos resultados de la no ejecución del convenio y/o de los reintegros provenientes de la contratación derivada, se reinvertirán en el objeto del mismo convenio.

NOVENA. - SUPERVISIÓN:

EI Ministerio y la CRC, supervisarán el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las partes en el marco del presente convenio” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021, establece:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

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”.

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un

fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

"3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.4. Comisiones

La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará (...) la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo estipulado en el Convenio especial de cooperación No. 879-2020, se concluye que los recursos entregados como aporte por parte de la CRC con el fin de llevar a cabo el objeto del convenio, corresponden a recursos recibidos en administración por parte del Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas, por cuanto este se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Lo anterior, dado que los recursos en administración se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, y la entidad que los entrega no pierde el control de estos. Adicionalmente, el Patrimonio Autónomo deberá reintegrar a la CRC, al final del convenio, los recursos no aplicados.

Por lo tanto, el reconocimiento contable es el siguiente:

1. Entrega de recursos en administración

La CRC registrará los recursos entregados al Patrimonio Autónomo como aporte para el desarrollo del convenio con un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta del activo que corresponda al desembolso de los recursos.

De esta manera y de acuerdo con lo descrito en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el giro de los recursos para que sean administrados por el Patrimonio Autónomo, este registrará 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.

2. Ejecución de recursos

En la medida en que se ejecuten las actividades previstas para el cumplimiento del objeto del convenio, la CRC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo originado por la obligación contraída con terceros, con base en la información que reporte el Patrimonio Autónomo.

3. Pagos a los terceros

Cuando se efectúe el giro de los recursos entregados por la CRC a los terceros, la CRC debitará el pasivo originado por la obligación contraída, mencionado anteriormente, y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Patrimonio Autónomo cancelará la obligación mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes que celebran el convenio por cuanto al tratándose de dos o más 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 CRC no ha efectuado el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los recursos entregados al Patrimonio Autónomo 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, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231120009141 DEL 04-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos asignados en el Presupuesto General de la Nación a la UNGRD y entregados al FNGRD.

Doctora
 DIANA MIREYA PARRA CARDONA
 Secretaria General
 Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 202300010008922 del 16 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:

“... mediante Decreto de Liquidación de Presupuesto para la vigencia fiscal, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MGCP, asigna recursos a la UNGRD, por el rubro de transferencias corrientes y de inversión, recursos que son transferidos al FNGRD, con el fin de ser ejecutados en el marco de la implementación de la Política de Gestión del Riesgo, en donde están incluidos los procesos de conocimiento, reducción del riesgo y manejo de desastres.

Es importante señalar que, durante la vigencia, el MHCP adiciona presupuesto mediante Resoluciones a la UNGRD por el rubro de transferencias corrientes, recursos que pertenecen en su mayoría a proyectos de inversión, en donde su ejecución puede durar varias vigencias teniendo en cuenta que, son proyectos de largo alcance, así mismo, su ejecución depende de la respuesta a las condiciones técnicas, sociales y jurídicas que tiene cada proyecto, las cuales impactan directamente en la programación, planeación y ejecución del flujo de efectivo, por tanto, en el caso de estos recursos al cierre de la vigencia, se debe constituir reservas presupuestales, toda vez que, no se cuenta con compromisos que generen una obligación exigible de pago de esos contratos, así las cosas, si durante la vigencia no se ejecuta la reserva presupuestal, se debe aplicar el procedimiento establecido por la Contaduría General de la Nación, 'Ejecución del Rezago Presupuestal con pago Liquido cero', y cuyo objetivo es la no pérdida de recursos.

Ahora bien, en el marco de la auditoría financiera realizada a la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres – UNGRD, la Contraloría General de la república levanto el hallazgo Nro. 1, el cual establece que:

`(...)

La UNGRD presenta subestimación en las Cuentas por Pagar – 240315 por \$3.029.382.119.867 por concepto de Transferencias sin contraprestación, con impacto en los gastos – 542303 de la Entidad, al no registrar las resoluciones de asignación y ejecución de recursos – Vigencia 2021, a favor del FNGRD. Lo anterior por la inaplicación de los criterios contables establecidos por la Contaduría General de la Nación sobre los principios de devengo al no realizar los registros de conformidad con la dinámica contable establecida para ello (...)'.

Teniendo en cuenta lo anterior y conforme a la normatividad vigente la UNGRD expresó lo siguiente a la Contraloría General de la República:

`(...)

El Artículo 89 del Decreto 11 de 1996 establece que:

`(...) Las apropiaciones incluidas en el presupuesto general de la Nación, son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva. Después del 31 de diciembre de cada año estas autorizaciones expiran y, en consecuencia, no podrán comprometerse, adicionarse, transferirse, ni contracreditarse.

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que a 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen. (subraya fuera del texto)

Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios. (subraya fuera de texto) (...)'

Por otra parte, el Decreto 1068 de 2015 del sector Hacienda y Crédito Público, establece que:

`(...) ARTÍCULO 2.3.2.6. Objetivo de los recursos que se entregan. Los recursos que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, entregue a los órganos y entidades financiados con los recursos de la Nación, no tendrán por objeto proveer de fondos las cuentas bancarias oficiales, sino atender los compromisos y las obligaciones asumidos por ellos frente a su personal y a terceros, en desarrollo de las apropiaciones presupuestales legalmente autorizadas (...)'.

En concordancia con lo anterior el artículo 16 de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, reza en el:

‘(...) ARTÍCULO 36 ADMINISTRACIÓN EFICIENTE DE RECURSOS PÚBLICOS Los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación transferidos a entidades financieras no podrán tener como objeto proveerlas de fondos sino atender los compromisos y obligaciones en desarrollo del objeto de las apropiaciones presupuestales

(...)

(...) Cuando los negocios fiduciarios utilicen la creación de subcuentas, subprogramas, subproyectos, o cualquier otra modalidad de clasificación, deberán implementar de manera temporal la unidad de caja, sin afectar los derechos de los beneficiarios del negocio jurídico, para buscar eficiencia en el manejo de los recursos que les sitúa la Nación (...).

Por otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública establece frente los gastos de las entidades contables de carácter público que:

(...)

Ahora bien, es importante tener en cuenta la circular externa 06 del 2 de abril de 2018 del MHCP, ‘(...) la cual se refiere a las entidades del Presupuesto General de la Nación, PGN que ejecuten recursos a través de Fiducias- Patrimonios autónomos y/o convenios interadministrativos, al cierre de cada mes y durante los 5 días siguientes deben reportar a la subdirección de operaciones los saldos depositados en los citados Fiducias- Patrimonios autónomos y/o convenios interadministrativos (...), consideraciones de importancia para su ejecución.

En este sentido, los recursos administrativos a través del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD se rigen por la unidad de caja, con el fin de atender el pago oportuno de las obligaciones ya contraídas, por tanto, si hay saldo en las cuentas no se solicita recursos al MHCP considerando que se cuenta con la liquidez para cubrir las obligaciones, dado cumplimiento al uso eficiente de los recursos públicos conforme al Artículo 36 de la Ley 1955 del 2019; Artículo 2.3.2.6. Decreto 1068 del 2015; y circulares expedidas por el MHCP. (subraya fuera de texto)

En este orden de ideas y en consecuencia con la norma vigente y los conceptos de cuenta por pagar y reserva presupuestal, para la ejecución de recursos a través del FNGRD, la UNGRD no generó la obligación de las resoluciones al 100% contra la asignación, toda vez que, no se contaba con los compromisos que generarán una obligación exigible de pago de esos contratos, por tanto, el bien y servicio no se había materializado, derivado de lo anterior, se constituyeron al corte de diciembre 31 de 2021 reservas presupuestales por valor de \$3.029.382.119.868. (subraya fuera de texto)

(...)

Sin embargo, la CGN (sic), levanto el hallazgo argumentando que, cuando se trata de hechos económicos en los cuales se ha materializado el recibo de bienes o prestación de servicios, con independencia que esto configure o no cuentas por pagar presupuestales y se tenga o no la disponibilidad del PAC, corresponde a las entidades públicas efectuar su reconocimiento en aplicación de los principios de contabilidad.

En este sentido y conforme al hallazgo, respetuosamente solicitados a la Contaduría General de la Nación emitir concepto en cuanto al registro contable del 100% de los recursos que son asignados o adicionados, a la UNGRD por el MHCP, mediante resoluciones, los cuales como ya se expresó, son en su mayoría para proyectos de inversión específicos ejecutados por el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo para la implementación de la política de gestión del riesgo y los cuales su ejecución puede durar más de una vigencia, teniendo en cuenta, la ejecución del proyecto.

Así las cosas, si se registra el 100% del acto administrativo generaría un pasivo y un gasto en una vigencia donde no se ha materializado el bien y servicio, teniendo en cuenta que no se cuenta con compromisos que generen una obligación exigible de pago a estos contratos”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, dispone:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)” (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, el concepto CGN N° 20231120002511 del 13 de febrero de 2023, expedido a la Fiduciaria La Previsora S.A. y con copia a la UNGRD, concluye:

“En el concepto con radicado CGN N° 20221120072441, se estableció que al patrimonio autónomo creado mediante el artículo 3º del Decreto 1547 de 1984, representado por Fiduciaria La Previsora S.A., y que está compuesto por los bienes y derechos del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, no le corresponde aplicar el Régimen de Contabilidad Pública para efecto de reportar su información financiera de forma independiente, como lo venía haciendo antes de la expedición del concepto, sino que le corresponde a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres realizar el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la ejecución de las actividades desarrolladas por el Fondo (activos, pasivos, ingresos, costos y gastos) (...).

De conformidad con lo anterior, se establece que el concepto con radicado CGN N° 20221120072441 del 05 de diciembre del 2022, tendrá aplicación a partir del periodo contable 2023” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas y dado que el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres – FNGRD a partir del año 2023 debe integrar su información financiera a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – UNGRD, la situación descrita en su consulta se reconocerá atendiendo al Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración.

En este sentido, cuando se efectúen giros que correspondan a los recursos que le fueron asignados a la UNGRD del Presupuesto General de la Nación, la UNGRD registrará este hecho en la contabilidad del Fondo a través de un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por lo anterior, a partir de la vigencia 2023, la UNGRD no debe tener saldos a favor del FNGRD reconocidos en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y, en caso de existir, estos valores deberán darse de baja en cuentas, en tanto no existe obligación por pagar por el hecho de que la información financiera del Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres se debe incorporar a la información financiera de la UNGRD a través de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20231100010371 DEL 02-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes y recursos que hacen parte del patrimonio autónomo Vegas Sur

Doctor
WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO
Director Técnico de la Dirección Financiera y Contable
Alcaldía de Envigado
Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014932 del 17 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:

“Le solicito que por favor desde la Contaduría General de la Nación nos emitan un concepto frente al proceso de contabilización del siguiente caso:

El Municipio de Envigado tiene suscrito un contrato de FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACION, CONTRATACION Y PAGOS denominado FIDEICOMISO VEGA SUR. La ejecución del contrato trae consigo las siguientes condiciones:

1. El Municipio de Envigado, en calidad de TRADENTE, transfiere a nombre del FIDEICOMISO un grupo de bienes inmuebles en los cuales se desarrollará el proyecto objeto del contrato de Fiducia. Este hecho se dio a través de la escritura pública 2604 del 3 de septiembre de 2019 (Consideraciones 7 y 8 del contrato de Fiducia).

El municipio de Envigado realizó el siguiente movimiento contable para el registro para reconocer en la contabilidad la transferencia de dominio de los bienes:

Subcuenta	Denominación	Debito	Crédito
160501	Terrenos urbanos		XXXXXX
192603	Fiducia Mercantil- Patrimonio Autónomo	XXXXXX	

El registro contable se realizó con el valor de la escritura el cual correspondía al valor en libros de los bienes al momento de la entrega.

2. El valor del contrato se encuentra estimado en \$130.326.000.000 (Valor base). Este valor comprende dos componentes así:

Componente LOTE: \$79.945.000.000

Componente de OBLIGACIONES URBANISTICAS: \$50.381.000.000

3. La forma de pago se encuentra en la cláusula quinta del contrato de fiducia. Los pagos al valor base que se han recibido derivados de ésta se han registrado contablemente de la siguiente forma:

Subcuenta	Denominación	Debito	Crédito
480851	Ganancia por derechos en fidecomiso		XXXXXX
192603	Fiducia Mercantil- Patrimonio Autónomo	XXXXXX	

4. El contrato también contempla un pago por concepto de componente variable o dinámico, el cual depende de:

- Reconocimiento por incremento de precio de ventas dentro del escenario de aprovechamiento básico
- Reconocimiento por venta de metros cuadrados adicionales (escenario aprovechamiento adicionales)

5. Cada una de las cuentas que compone la fiducia se concilian mensualmente con los extractos emitidos por dicha entidad y se contabilizan de acuerdo a los conceptos de ingresos y egresos que se reflejan éste.

Las inquietudes son las siguientes:

- El proceso de contabilización que hemos venido realizando es el adecuado?
- No tenemos claro el proceso y el momento en que se debe disminuir el saldo generado por el registro debito en la subcuenta 192603 originado en la transferencia del dominio del bien según lo expuesto en el punto 1?
- Cuál sería el momento de reconocer contablemente el componente de obligaciones urbanísticas del valor base o costo del contrato?
- De acuerdo a lo expresado en el punto dos, referente al componente LOTE, se entendería que se está materializando una enajenación de un bien y por consiguiente se tendría que calcular la utilidad o perdida por enajenación de activos? Si esto es afirmativo en qué momento debería realizarse este cálculo y registro contable?
- Cuál sería el registro contable para reconocer los pagos por componente variable o dinámico?
- Por favor indicarnos si debe realizar alguna otra contabilización derivada del desarrollo del contrato y que se haya tenido en cuenta por parte de nuestra entidad".

CONSIDERACIONES

En el Otro sí Integral al Contrato de Fiducia Mercantil de administración, contratación y pagos Fideicomiso Vegas Sur, suscrito entre el Municipio de Envigado y Alianza Fiduciaria S.A., se señalan las siguientes cláusulas:

"CLÁUSULA SEGUNDA. OBJETO DEL CONTRATO: El contrato tendrá por objeto que ALIANZA como vocera y administradora del FIDEICOMISO VEGAS SUR, además de lo señalado en el documento de su constitución y en los documentos que lo han adicionado o modificado, realice lo siguiente:

1. Recibir los inmuebles transferidos o a transferir por parte del TRADENTE para los fines previstos en este documento y mantener su titularidad jurídica hasta que la misma deba ser restituida en los términos de este contrato.

(...)

3. Reciba, con destino al FIDEICOMISO por parte del FIDEICOMITENTE B, las sumas de dinero que éste transfiera a título de Fiducia Mercantil.

(...)

6. Registrar como fideicomitentes y/o beneficiarios del fideicomiso a las personas o sociedades a quienes los FIDEICOMITENTES y/o BENEFICIARIOS designen como cesionarios.

7. Terminado el objeto del contrato de liquide el fideicomiso, y devuelva los excedentes a EL BENEFICIARIO en caso de existir, previo al pago de todos los costos y gastos del FIDEICOMISO encontrándose el mismo a paz y salvo.

(...)

CLÁUSULA TERCERA. INSTRUCCIONES: Para el cumplimiento del objeto, ALIANZA seguirá las siguientes instrucciones, que se indican a continuación:

1. RECEPCIÓN DE RECURSOS: Reciba los recursos aportados directamente por el FIDEICOMITENTE y BENEFICIARIO, conforme a las instrucciones y condiciones impartidas.

2. Llevar una contabilidad separada de los recursos administrados, de los de la FIDUCIARIA y de los otros FIDEICOMISOS que administre.

3. Adquirir y mantener en su calidad de propietaria fiduciaria, la titularidad jurídica de los BIENES INMUEBLES, que le sean posteriormente transferidos al presente fideicomiso y como un incremento del mismo.

4. Conceder la custodia y tenencia de los INMUEBLES, a título de Comodato Precario al FIDEICOMITENTE B, a la firma de este contrato.

(...)

6. Recibir del FIDEICOMITENTE B y/o BENEFICIARIO B los aportes que le correspondan para sufragar los costos y gastos que genere el presente FIDEICOMISO, incluida su remuneración.

(...)

CLÁUSULA CUARTA. TRANSFERENCIA: LOS FIDEICOMITENTES, transfieren a título de fiducia mercantil irrevocable a favor de ALIANZA para la conformación del FIDEICOMISO, los siguientes bienes:

A. DINERO. EL FIDEICOMITENTE B Y BENEFICIARIO B aporta a título de fiducia mercantil para la constitución del presente FIDEICOMISO, la suma de UN MILLÓN DE PESOS (\$1.000.000).

B. INMUEBLES. EL FIDEICOMITENTE A Y BENEFICIARIO A: A la fecha, los inmuebles pertenecientes al TRADENTE (...) por parte de este en condición de TRADENTE y por cuenta del FIDEICOMITENTE A, en cumplimiento a las obligaciones en cabeza del FIDEICOMITENTE A, es decir, del FIDEICOMISO PAM MUNICIPIO DE ENVIGADO (...)

PARAGRAFO 7. REGISTRO: LOS INMUEBLES se entenderán real y efectivamente transferidos al PATRIMONIO AUTÓNOMO, cuando la titularidad jurídica este en cabeza de ALIANZA, como vocera y administradora del FIDEICOMISO VEGAS SUR y conste en los correspondientes Certificados de Tradición y Libertad, documentos que el MUNICIPIO DE ENVIGADO como Fideicomitente y Beneficiario del FIDEICOMISO PAM MUNICIPIO DE ENVIGADO, se obliga a entregar a la FIDUCIARIA dentro de los 90 días calendario siguientes a la celebración del presente Contrato, y a partir de dicha fecha, cada 12 meses durante la vigencia del PATRIMONIO AUTÓNOMO.

(...)

CLÁUSULA QUINTA - VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO: El valor del presente contrato diferencia el valor de LOS INMUEBLES y el valor de las obligaciones urbanísticas así:

VALOR DEL COMPONENTE LOTE: SETENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y CINCO MILLONES DE PESOS (\$79,945.000.000) (...)

VALOR COMPONENTE OBLIGACIONES URBANÍSTICAS: CINCUENTA MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y UN MILLONES DE PESOS (\$50.381.000.000). Estas incluyen la obligación de cesión de zonas verdes para espacio público y construcción de equipamientos, la obligación de construcción de equipamientos públicos, los honorarios de formulación y adopción del plan parcial, la obligación de participación de vivienda de interés social VIS.

La suma de los dos valores anteriores (...) el cual se considera, como el VALOR BASE del proyecto que deberá cancelar EL GRUPO PROMOTOR a valor presente a 31 de diciembre de 2019 y corresponde al COMPONENTE FIJO (VALOR BASE) de la oferta. Este valor es garantizado, independiente del nivel de ventas o éxito del proyecto. Adicionalmente se acordó un COMPONENTE VARIABLE O DINAMICO que dependerá del nivel de ventas del proyecto y del aprovechamiento adicional finalmente vendido en metros cuadrados.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: CALCULO DEL PAGO DEL COMPONENTE VARIABLE O DINAMICO DEL PRECIO.

6.1. Reconocimiento por incremento de precio de ventas dentro del escenario de aprovechamiento básico: (...)

La filosofía de este pago adicional es reconocerle al FIDEICOMISO PAM MUNICIPIO DE ENVIGADO, en caso de darse, un eventual desempeño sobresaliente de las ventas del proyecto, en su escenario de aprovechamiento básico. Este pago adicional se tasa en el 10,12% de los recaudos de ventas pendientes por recibir en el escenario de aprovechamiento básico, al momento de alcanzar el VPN OBJETIVO (...)

6.2. Reconocimiento por venta de metros cuadrados adicionales (Escenario de Aprovechamientos Adicionales). (...) GRUPO PROMOTOR le reconocerá al FIDEICOMISO PAM MUNICIPIO DE ENVIGADO, sobre los recaudos de ventas correspondientes a los metros cuadrados construidos adicionales a dicho aprovechamiento máximo, un porcentaje de participación tasado en el 10,12% para el USO RESIDENCIAL y en el 15,41% para los USOS DIFERENTES AL RESIDENCIAL (...)

CLÁUSULA DECIMA PRIMERA- OBLIGACIONES A CARGO DE LOS SUSCRIPTORES DE ESTE DOCUMENTO:

OBLIGACIONES COMUNES DE LOS FIDEICOMITENTES: Los FIDEICOMITENTES, en desarrollo del presente contrato, se obligan a:

(...)

2. Efectuar a favor del FIDEICOMISO, la transferencia de los recursos referidos en la CLÁUSULA Cuarta anterior.

(...)

POR PARTE DE EL FIDEICOMITENTE A Y BENEFICIARIO A:

1. Transferir los inmuebles a través de (los) tradente(s) que corresponda a título de Fiducia Mercantil Irrevocable, como incremento al FIDEICOMISO, por cuenta y riesgo del FIDEICOMITENTE A, PAM MUNICIPIO DE ENVIGADO.

POR PARTE DE EL FIDEICOMITENTE B Y BENEFICIARIO B: Son obligaciones a cargo del FIDEICOMITENTE B Y BENEFICIARIO B:

1. Desarrollar el proyecto según las condiciones acordados en este contrato.

2. Cumplir con los aportes definidos en este contrato para adquirir la participación en el proyecto de urbanización en la modalidad de renovación urbana.

(...)

4. Gerenciar y promover por su cuenta, riesgo y con completa autonomía la totalidad de EL PROYECTO a desarrollar dentro de LOS INMUEBLES objeto del presente contrato y que hacen parte del plan parcial Vegas Sur.

(...)

11. Recibir en comodato precario el INMUEBLE y restituirlo cuando así le sea solicitado por EL COMANDANTE.

(...)

PARÁGRAFO 2. EXCLUSIONES: Dentro de las funciones y obligaciones a cargo de ALIANZA, no se incluyen entre otras, las obligaciones:

(...)

2. La administración física de los INMUEBLES, la administración de los pagos a terceros por conceptos a cargo de dichos bienes, tales como valorizaciones, servicios, licencias de funcionamiento o ambientales, pasivos laborales, etc.

(...)

OBLIGACIONES DEL TRADENTE: Además de las indicadas en el otrosí #1:

1. Transferir los inmuebles que corresponda a título de Fiducia Mercantil Irrevocable, como incremento al FIDEICOMISO, por cuenta y riesgo del FIDEICOMITENTE A, PAM MUNICIPIO DE ENVIGADO.

2. Realizar la entrega material de los inmuebles, libres de ocupantes y tenedores.

(...)

14. Realizar la transferencia de los inmuebles de forma firme e irresoluble, libre de gravámenes o garantizar su saneamiento y a paz y salvo.

(...)

18. Garantizar que la totalidad de los predios citados en la cláusula novela de la sección de consideraciones terminan haciendo parte del proyecto y bajo ninguna circunstancia, por falta de gestión o agilidad del municipio en los trámites de expropiación a terceros alguno de los dueños actuales de los predios se convierte en socio del proyecto.

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA-DERECHOS DE LAS PARTES:

DERECHOS COMUNES A LOS FIDEICOMITENTES: Son derechos del FIDEICOMITENTE:

(...)

3. Exigir a la FIDUCIARIA que lleve una contabilidad separada por el manejo de los recursos del presente contrato, de conformidad con lo establecido en la Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera y demás normas que la modifiquen, adicionen o complementen.

4. Exigir de la FIDUCIARIA, a la terminación de este contrato, por causas contractuales o legales, proceder a la liquidación del PATRIMONIO AUTÓNOMO y a la restitución de los bienes que lo conforman, conforme a lo establecido en este contrato.

(...)

DERECHOS DEL FIDEICOMITENTE A Y BENEFICIARIO A:

1. Recibir el pago del VALOR BASE DEL NEGOCIO o COMPONENTE FIJO DEL PRECIO en los plazos y términos acordados en este contrato.

2. Recibir el pago del COMPONENTE VARIABLES DEL PRECIO, siempre que las ventas y los aprovechamientos superen las expectativas pactadas en este documento.

PARÁGRAFO: Los recursos recibidos en virtud de lo indicado en el numeral 1 y 2 se recibirán directamente en el FIDEICOMISO PAM MUNICIPIO DE ENVIGADO

(...)

DERECHOS DEL TRADENTE:

1. Recibir de parte del FIDEICOMISO DE DESARROLLO, los informes de ventas que requiera para la validación de la liquidación del porcentaje sobre las ventas como parte del pago del precio.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: GASTOS. Serán de cargo del TRADENTE los gastos asociados a la transferencia de los inmuebles al FIDEICOMISO VEGAS SUR, tales como Notaria, impuesto de rentas y registro de los mismos. A partir de la ficha de suscripción de este documento, será de cargo del FIDEICOMITENTE B Y BENEFICIARIO B, la comisión fiduciaria del FIDEICOMISO Vegas Sur que cause por este 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 Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

"43. Devengo: hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores

en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

"1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. (...)

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo

transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, esta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. (...)

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 (...)

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando (...) la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...) En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo estipulado en el Otro sí Integral al Contrato de Fiducia Mercantil de administración, contratación y pagos Fideicomiso Vegas Sur, suscrito entre el Municipio de Envigado y Alianza Fiduciaria S.A., se concluye que los recursos entregados por parte del Municipio de Envigado, con el objetivo de

llevar a cabo el proyecto denominado "Vegas Sur", corresponden a derechos en fideicomiso a través de un patrimonio autónomo de fiducia mercantil.

Lo anterior, dado que los recursos se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y destine para cumplir con ellos una finalidad específica, y la entidad que los entrega no pierde el control de estos.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a dar respuesta a sus inquietudes:

Pregunta a: Reconocimiento de la entrega de bienes al patrimonio autónomo

De acuerdo con el numeral 1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la entidad entrega los bienes debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la cuenta del activo en la cual se tenían reconocidos.

Así mismo, al momento de efectuar la transferencia la entidad deberá reconocer la diferencia, si la hubiere, entre el valor en libros de los bienes entregados y el valor por el cual son incorporados en el patrimonio autónomo, para ello, la entidad registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, el mayor valor por el cual son recibidos, o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el valor es menor.

Pregunta c: Reconocimiento del componente de obligaciones urbanísticas

En la medida en que surja el derecho a favor de la entidad para cobrar las obligaciones urbanísticas que se desprenden del proyecto, estas se registrarán debitando la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411076-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando se efectúe el giro de los recursos a la fiducia, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 131142-Obligaciones urbanísticas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Pregunta d: Registro de la enajenación de terrenos

Partiendo del entendido que la entrega de los terrenos al patrimonio autónomo corresponde a la transferencia de estos para poder ejecutar las obras correspondientes al desarrollo del proyecto Vegas Sur, y una vez estos han sido reconocidos de acuerdo con lo señalado en las conclusiones de la pregunta a, las variaciones posteriores que

reporte la fiducia en relación con los valores de estos bienes serán tratadas de acuerdo con el numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento.

Para ello, los valores que incrementen los recursos que se encuentran en el patrimonio autónomo 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.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Pregunta e: Reconocimiento del componente variable

Teniendo en cuenta que el componente variable surge cuando las ventas del proyecto superan el valor pronosticado por la entidad al momento de la creación del patrimonio autónomo, y que estos recursos ingresarán al patrimonio autónomo para su administración, su tratamiento contable corresponderá al señalado para el reconocimiento del mayor valor de los recursos del literal anterior.

Pregunta b: Disminución del saldo de la subcuenta 192603

La disminución del saldo de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO se puede generar por la actualización de los derechos fiduciarios, por la pérdida en el valor de los bienes o por la restitución de los recursos a la entidad desde el patrimonio autónomo.

Para el caso de la pérdida en el valor de los bienes, la entidad aplicará lo señalado en las conclusiones de la pregunta d de este concepto.

Para el caso de la restitución de los recursos al Municipio, se aplicará lo señalado en el numeral 1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo del Procedimiento, registrando un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del activo recibido y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Para el caso de la actualización por menores valores de los derechos fiduciarios, generados por conceptos diferentes a los antes señalados, el Municipio dará aplicación al numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento, para ello debitará la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Pregunta f: Reconocimientos adicionales

Así como puede existir una pérdida por la actualización de los derechos en fideicomiso, también puede existir una ganancia por conceptos diferentes a las variaciones del valor de los bienes, y en cuyo caso su reconocimiento contable se hará en aplicación al numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento, 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.

Por último y adicional a lo anterior, si el Municipio no ha efectuado el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con el Patrimonio Autónomo de acuerdo con los literales 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, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231120013541 DEL 15-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos administrados a través de un patrimonio autónomo.

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA GARCÍA GUATAMA
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20220010050892 del 02 de noviembre 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 comunicación solicita la realización de una mesa de trabajo con la finalidad de revisar las conclusiones del concepto con radicado CGN No. 20221100060421 del 29 de septiembre de 2022.

En la mesa de trabajo realizada el 29 de noviembre de 2022 el ICBF indica que el tratamiento señalado en el numeral 1 de las conclusiones del concepto con radicado CGN No. 20221100060421 del 29 de septiembre de 2022 no se encuentra acorde con lo estipulado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por cuanto quien cancela las obligaciones que surgen en el desarrollo de las actividades del contrato es el patrimonio autónomo y no el ICBF. Adicional a ello, reitera que los recursos fueron entregados al patrimonio autónomo y están reconocidos en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - patrimonio autónomo.

A través de correo electrónico del 9 de marzo de 2023 se recibe de la doctora Alba Patricia Castellanos Ramírez el Contrato interadministrativo No. 1743 de 2017 suscrito entre el ICBF y Findeter S.A. y el Contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos celebrado entre Findeter S.A. y Fiduprevisora S.A.

CONSIDERACIONES

El Contrato interadministrativo No. 1743 de 2017 suscrito entre el ICBF y Findeter S.A., en calidad de contratista, incluye en sus cláusulas:

“PRIMERA- OBJETO. Prestar el servicio de asistencia técnica para el desarrollo integral de los proyectos y/o programas en materia de infraestructura que requiera el ICBF.

SEGUNDA- OBLIGACIONES. 2.1. OBLIGACIONES GENERALES DEL CONTRATISTA: EL CONTRATISTA se obliga, a cumplir cabalmente con el objeto del presente contrato, en el tiempo establecido para ello a la luz de las disposiciones legales vigentes y, en general: 1. Cumplir con el objeto del contrato con plena autonomía técnica y administrativa y bajo su propia responsabilidad, por lo tanto, no existe ni existirá ningún tipo de subordinación, ni vínculo laboral alguno entre el FINDETER y el ICBF (...) 8. Entregar al supervisor del Contrato los informes que se soliciten sobre cualquier aspecto y/o resultados obtenidos cuando así se requiera (...)

2.2. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA.: EL CONTRATISTA se obliga, a cumplir cabalmente con el objeto del presente contrato, en el tiempo establecido para ello a la luz de las disposiciones legales vigentes y, en especial: 1. Proporcionar y realizar la asistencia técnica y la asesoría jurídica, administrativa, ambiental y financiera a que haya lugar para el adecuado desarrollo del contrato y la que sea requerida por el ICBF en relación con el objeto del mismo (...) 4. Adelantar bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad los procedimientos precontractuales, contractuales y pos contractuales necesarios para contratar consultoría, ampliación, reparaciones locativas, adecuación y construcción de las obras según aplique, así como sus respectivas interventorías, para el desarrollo de los proyectos del contrato interadministrativo. Estos procedimientos incluyen pero no se limitan a: (...) 4.15. Tramitar los desembolsos, verificando el cumplimiento de las condiciones necesarias. (...) 4.17. Hacer entrega al ICBF de los productos derivados de los contratos con posterioridad a su terminación previo trámite realizado con la interventoría dentro del plazo pactado con el ICBF (...) 5. Contratar para la ejecución del objeto contractual, los servicios de una sociedad fiduciaria para administrar a través de la constitución de un Patrimonio Autónomo los recursos que le transfieran a FINDETER para la ejecución de los proyectos definidos por el ICBF, para lo cual FINDETER asumirá todos los costos asociados a dicha contratación y ejecución con cargo a los recursos pactados como remuneración de sus servicios (...) 7. Recibir y ejecutar de manera separada e independiente los recursos entregados por El ICBF, para cada uno de los proyectos que sean necesarios para dar cumplimiento al contrato interadministrativo. 8. Administrar a través del Patrimonio Autónomo Fideicomiso Asistencia Técnica – FINDETER, los recursos que se le transfieran a FINDETER para la ejecución de los proyectos señalados, y a través del cual, pondrá a disposición un esquema de pagos que frente al avance de los proyectos y aprobados por la interventoría y el supervisor, remunerare a los contratistas seleccionados y contratados por el Patrimonio Autónomo. 9. Realizar el control, seguimiento y supervisión a los desembolsos que realice la sociedad fiduciaria con ocasión de los pagos a realizarse en el marco de la ejecución de cada uno de los contratos celebrados para la implementación de los proyectos señalados. 10. Restituir a la cuenta que por escrito indique el ICBF todos los recursos o saldos no ejecutados que quedaren una vez se cumpla el plazo y/o el objeto del contrato, es decir a la liquidación del mismo. 11. Reintegrar mensualmente los rendimientos financieros generados en el marco del contrato a las cuentas que para tales efectos establezca el ICBF de acuerdo a la fuente de financiación. (...) 14. Presentar mensualmente al CBF un informe de ejecución técnica, jurídica, administrativa y

ambiental del contrato Interadministrativo, el cual se remitirá en el transcurso del mes siguiente al que se reporta y que incluirá el estado de ejecución de cada uno de los proyectos asignados. El alcance y contenido específico de este informe será definido por las partes una vez haya iniciado la ejecución del contrato. 15. Presentar mensualmente al ICBF un informe ejecución financiera donde se relacionen los pagos efectuados discriminados por fuente de recursos derivados de la ejecución del contrato (...)

2.3. OBLIGACIONES GENERALES DEL ICBF: El ICBF se obliga, a cumplir cabalmente con el objeto del presente contrato, en el tiempo establecido para ello a la luz de las disposiciones legales vigentes y, en especial: 1. Asignar los recursos económicos a que se compromete en el presente contrato. 2. Efectuar la supervisión y seguimiento del presente contrato (...) 4. Efectuar los desembolsos del contrato en la forma estipulada. 5. Exigir a FINDETER la ejecución idónea y oportuna de las obligaciones del presente contrato.

2.4. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL ICBF. EL ICBF se obliga, a cumplir cabalmente con el objeto del presente contrato, en el tiempo establecido para ello a la luz de las disposiciones legales vigentes y, en especial: 1. Realizar el pago pactado conforme con lo establecido en la forma de pago del presente contrato. 2. Transferir, al patrimonio autónomo denominado Fideicomiso Asistencia Técnica FINDETER administrado por la Fiduciaria que FINDETER indique, sujeto a la disponibilidad presupuestal de la entidad. (...)

NOVENA – TRANSFERENCIA DE RECURSOS DEL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO: Los valores del presente contrato discriminados en la forma de pago serán transferidos a una Fiducia en un único desembolso, previa disponibilidad presupuestal y del PAC del ICBF (...)

PARÁGRAFO 1: El ICBF previa aprobación por escrito del Supervisor autoriza a la Fiducia la cancelación de los respectivos pagos mensuales a favor de FINDETER sobre los costos fijos durante el plazo de ejecución del contrato.

PARÁGRAFO 2: El ICBF autoriza a la Fiducia la cancelación de los respectivos pagos a favor de FINDETER sobre los costos variables (...)

PARÁGRAFO 3. El ICBF autoriza a la Fiducia la cancelación de los respectivos pagos a favor de los contratistas (...)

DÉCIMA PRIMERA. SERVICIOS CON CARGO A LOS RECURSOS TRANSFERIDOS: El servicio de asistencia técnica que prestará FINDETER, que corresponde a la ejecución de las actividades necesarias para el desarrollo del objeto de contrato, será remunerado con los recursos del ICBF que serán transferidos al patrimonio autónomo conforme a la cláusula novena del presente contrato.

(...)

DÉCIMA TERCERA - SUPERVISIÓN: El ICBF controlará el cumplimiento del presente contrato a través del Director Administrativo (...) y por parte de FINDETER la supervisión

la realizará el Gerente de Infraestructura o quien éste designe por escrito” (Subrayado fuera de texto).

En el Contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos celebrado entre Findeter S.A., en calidad de fideicomitente, y Fiduprevisora S.A., como fiduciaria, se estipula:

“CLÁUSULA SEGUNDA. OBJETO Y FINALIDAD. El presente Contrato tiene por objeto:

(i) La constitución de un Patrimonio Autónomo Matriz con los recursos transferidos por el FIDEICOMITENTE a título de fiducia mercantil, para su administración, inversión y pagos.

(ii) La recepción, administración, inversión y pagos por parte de la FIDUCIARIA, de los recursos que le transfieran Entidades Públicas con las cuales suscriba convenios y/o contratos interadministrativos el FIDEICOMITENTE, o las entidades territoriales beneficiarias del apoyo financiero de las Entidades Públicas, vinculadas igualmente a través de contratos y/o convenios interadministrativos con el FIDEICOMITENTE, con los cuales se conformaran PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DERIVADOS, mediante la celebración de contratos de Fiducia Mercantil derivados para la ejecución de los proyectos seleccionados por cada uno de los COMITÉS FIDUCIARIOS.

De acuerdo con el objeto aquí señalado, la FIDUCIARIA realizará las siguientes actividades:

- a. Recibirá los recursos entregados por el FIDEICOMITENTE en administración fiduciaria.
(...)
- e. Realizará los pagos solicitados por EL FIDEICOMITENTE previa aprobación de los Comités Fiduciarios de los Patrimonios Autónomos Derivados, de acuerdo con lo establecido en el Manual Operativo.
(...)
- g. Administrará e invertirá transitoriamente los recursos recibidos en los Fondos de Inversión Colectiva administrados por la FIDUCIARIA, mientras se destinan al cumplimiento del objeto contractual (...)

CLÁUSULA TERCERA. RECURSOS DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO. LA FIDUCIARIA recibirá en el Patrimonio Autónomo Matriz los recursos del FIDEICOMITENTE, y en los Patrimonios Autónomos Derivados los recursos de las Entidades Públicas con las cuales suscriba convenios y/o contratos el FIDEICOMITENTE, o las entidades territoriales beneficiarias del apoyo financiero de las Entidades Públicas, vinculadas igualmente a través de contratos y/o convenios interadministrativos con el FIDEICOMITENTE.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. PROCEDIMIENTO DE PAGO. Con los recursos recibidos, LA FIDUCIARIA procederá a realizar los pagos que le instruya el FIDEICOMITENTE, previa aprobación de los Comités Fiduciarios de acuerdo con lo establecido en los Manuales

Operativos con cargo a los recursos recibidos en el Patrimonio Autónomo respectivo, relacionados en la Cláusula Tercera del presente Contrato, previa instrucción expresa escrita y precisa del FIDEICOMITENTE (...)

CLÁUSULA OCTAVA. OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE. Son obligaciones del FIDEICOMITENTE, en razón de este Contrato las siguientes:

1. Transferir y/o gestionar el traslado de los recursos con los que se van a constituir los Patrimonios Autónomos, los cuales se harán mediante la consignación de los mismos en la(s) cuenta(s) que indique la FIDUCIARIA para tales efectos.

2. Instruir a la FIDUCIARIA de la realización de los pagos a favor de los Beneficiarios de Pago, anexando la documentación soporte necesaria de acuerdo con los Manuales Operativos de cada Patrimonio Autónomo.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA. OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA. Las obligaciones que adquiere la FIDUCIARIA en virtud del presente Contrato son de medio y no de resultado, de modo que pondrá todo su conocimiento, diligencia y cuidado para lograr el éxito de la gestión que se le encomienda, respondiendo hasta la culpa leve en el ejercicio del presente contrato. Con fundamento en lo anterior, se compromete especialmente a:

(...)

2. Recibir los recursos que conforman los Patrimonios Autónomos.

(...)

4. Realizar los pagos que ordene el FIDEICOMITENTE acorde con el o los Manuales Operativos previa aprobación del o los Comités Fiduciarios.

(...)

6. Constituir los Patrimonios Autónomos Derivados a través de los cuales se administrarán los recursos dispuestos para la ejecución de los proyectos de desarrollo territorial integral.

(...)

10. Recibir, administrar y custodiar los recursos transferidos por el FIDEICOMITENTE y/o por las Entidades Públicas con las cuales suscriba convenios y/o contratos el FIDEICOMITENTE, o las entidades territoriales beneficiarias del apoyo financiero de las Entidades Públicas, vinculadas igualmente a través de contratos y/o convenios interadministrativos con el FIDEICOMITENTE, con los cuales se integrarán los Patrimonios Autónomos.

(...)

16. Llevar la contabilidad del Patrimonio Autónomo Matriz, así como de los Patrimonios Autónomos Derivados en forma separada e independiente unos de otros y de la propia Entidad y de la contabilidad de otros negocios fiduciarios que administra.

(...)

19. Mantener los recursos del Patrimonio Autónomo Matriz, así como de los Patrimonios Autónomos Derivados separados de los suyos y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA TERCERA. COMISIÓN MENSUAL. La FIDUCIARIA recibirá una comisión por administración fija mensual por una suma equivalente a VEINTE (20) SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES (SMLMV) más IVA, que se pagará como comisión fija a cargo del FIDEICOMITENTE o vía reciprocidad a través de los Fondos de Inversión Colectiva administrados por la FIDUCIARIA, su modificación deberá ser aprobada por el COMITÉ FIDUCIARIO MATRIZ” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 331 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 entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un

fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, establece:

"El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...)

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)

1.2.3. Comisiones

Las comisiones que asuma directamente la entidad se registrarán debitando la subcuenta 580239- Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR (...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando (...) la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...) A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate.

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo 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 patrimonio autónomo, 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 (...)

La entidad que actuará como fideicomitente 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.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente 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, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804- Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS 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 relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil 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).

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con los antecedentes de la consulta, y lo estipulado en el Contrato interadministrativo No. 1743 de 2017 suscrito entre el ICBF y Findeter S.A., y en el Contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos celebrado entre Findeter S.A., en calidad de fideicomitente, y Fiduprevisora S.A., como fiduciaria, se concluye que los recursos entregados por el ICBF para que Findeter lleve a cabo los proyectos acordados corresponden a recursos entregados a una fiducia mercantil, con independencia de que la entidad fideicomitente del patrimonio autónomo sea Findeter S.A.

Por lo tanto, el tratamiento contable que debe aplicar el ICBF corresponde a lo indicado en el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual remite a otros numerales del procedimiento que le sean aplicables a la entidad, como lo son los contenidos en el numeral 1.2.1. Patrimonios autónomos.

Lo anterior, dado que los recursos se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, y la entidad que los entrega no pierde el control de estos. Aunque en este caso el administrador y ejecutor del

convenio asume los riesgos significativos de la construcción de la obra, no es quien obtiene los beneficios económicos con los recursos administrados, ya que conforme al numeral 2.2 de la cláusula segunda del contrato, se deberán entregar los productos resultantes al ICBF.

Una vez aclarado lo anterior, los registros contables aplicables a los recursos entregados serán los siguientes:

1. Tratamiento contable de los recursos entregados al patrimonio autónomo

a) Entrega de recursos al patrimonio autónomo

Cuando el ICBF gire los recursos al patrimonio autónomo debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Actualización de los recursos entregados al patrimonio autónomo

Cuando Findeter reporte la gestión realizada por la sociedad fiduciaria sobre los recursos en administración, el ICBF debitará, por los menores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso, la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditará, por los mayores valores, la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, la contrapartida en cualquiera de los casos será la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Las comisiones asumidas directamente por el ICBF se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

c) Entrega de los bienes construidos

Cuando Findeter a través de los terceros contratados finalice los procesos de construcción de los diferentes bienes pactados con el ICBF, y realice la entrega de los bienes en condiciones de uso, con la recepción de los activos el ICBF debitará la subcuenta que corresponda del activo recibido y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. A partir de este momento el ICBF aplicará las normas que correspondan según el activo de que se trate.

Si el valor del activo recibido es superior al derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta de la cuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y, en caso contrario, esto es, cuando el valor del activo recibido es inferior al derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la

subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

d) Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

Si hay lugar a la restitución de los recursos sobrantes entregados al patrimonio autónomo, el ICBF debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, en aplicación del numeral 1.2.4 del Procedimiento.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre las partes que celebran el convenio por cuanto, tratándose de dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Por último, si el ICBF no ha efectuado el reconocimiento de los hechos económicos de acuerdo con lo antes mencionado, 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, o de las respectivas cuentas afectadas.

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.

El anterior tratamiento contable modifica lo señalado en la respuesta dada en el numeral 1 de las conclusiones del concepto con radicado CGN N° 20221100060421 del 29 de septiembre de 2022, dirigido a su despacho.

CONCEPTO No. 20231100016611 DEL 26-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los rendimientos financieros generados por el fondo de contingencias, y de los costos de administración incurridos con la fiduciaria La Previsora S.A.

Doctora
OLGA PATRICIA PEÑA GUERRERO
Coordinadora
Departamento Administrativo para la Prosperidad Social
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026482 del 2 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. ¿Los rendimientos financieros que generan los aportes entregados por Prosperidad Social deben ser registrados mensualmente en la contabilidad de la entidad con base en el soporte remitido por la Fiduciaria?

En caso positivo:

2. ¿En qué cuentas contables deben registrarse estos rendimientos financieros?
3. ¿En qué momento debe registrar la DGCPTN dichos rendimientos financieros para evitar diferencias en las operaciones recíprocas con nuestra entidad?
4. ¿En qué momento reporta la DGCPTN, los costos de administración para que efectuar el respectivo registro contable?”.

Mediante llamada telefónica, el doctor Éver Hernán Mejía Morales, Coordinador del Grupo de Registro Contable de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, aclara que los rendimientos financieros generados por el fondo de contingencias son transferidos a la fiduciaria La Previsora S.A. por solicitud de esta.

Posteriormente, la fiduciaria descuenta el valor correspondiente a costos de administración de dichos rendimientos, distribuye el neto en beneficio de las aportantes en proporción al monto de sus aportes y envía un extracto a cada aportante que detalla el valor de la comisión y los rendimientos financieros.

CONSIDERACIONES

La Ley 1955 de 2019, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018- 2022, establece:

“ARTÍCULO 89. FONDO DE CONTINGENCIAS DE LAS ENTIDADES ESTATALES. Modifíquese el artículo 2o de la Ley 448 de 1998, el cual quedará así:

Artículo 2o. Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los recursos, así como los asuntos relacionados con pasivos del Fondo, serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, dispone:

“ARTÍCULO 2.4.1.1.6. Rendimientos que produzca la inversión. Los rendimientos del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales estarán constituidos por el rendimiento de sus inversiones deducidos los costos de la administración del mismo, indicados en el contrato a que se refiere el artículo 2.4.1.1.3. de este capítulo e incluidos en el presupuesto, expresados como porcentaje de tales rendimientos de las inversiones.

Los rendimientos del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales se contabilizarán diariamente en las subcuentas correspondientes a los contratos para los cuales dichas entidades hayan realizado aportes al fondo.

ARTÍCULO 2.4.1.1.7. Costos de administración. Los rendimientos que genere la inversión de los recursos procedentes de los aportes de las entidades aportantes del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales se destinarán, en primer término, a cubrir los costos en que haya incurrido la fiduciaria La Previsora S.A., por su administración, y su remanente será reconocido - en beneficio de las aportantes - en proporción directa al monto de sus aportes para cada período y traspasado a ellas cuando finalice la ejecución de contrato que contenga las obligaciones contingentes o cuando cese la posibilidad de ocurrencia de dichas obligaciones.

En ningún caso, podrá exigirse de las entidades aportantes la transferencia de suma alguna con destino al administrador por concepto de costos de administración” (subrayado fuera de texto).

El contrato de encargo fiduciario N° 6001-2021, suscrito entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Fiduciaria la Previsora S.A., establece:

"1) OBJETO: constituir un Encargo Fiduciario de administración y pagos para efectuar la operatividad del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 448 de 1998, en el sentido de realizar la gestión operativa del fondo frente al recaudo pagos y gestión contable del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, y las actividades conexas y complementarias que implica dicha administración.

(...)

5) FORMA DE PAGO: EL MINISTERIO pagará la comisión al CONTRATISTA, de los rendimientos generados en el Fondo de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo del artículo 5 de la Ley 448 de 1998 y el artículo 2.4.1.1.7. del Decreto 1068 de 2015, una vez se encuentre aprobada la respectiva factura por parte de los supervisores del contrato, el pago se efectuará mensualmente o mes fracción y no requiere de PAC, CDP ni Registro Presupuestal.

(...)

7) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: El contratista deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

(...)

3. Funciones del contratista

(...)

Recaudo de aportes. Recibir los recursos correspondientes a los planes de aportes y trasladar al Tesoro Nacional de manera inmediata o en caso de recepción de recursos en horario no bancario a más tardar al día siguiente hábil.

(...)

Contabilizar diariamente los rendimientos en el aplicativo destinado para llevar el saldo de cada subcuenta, entidad aportante, contrato y riesgo contingente.

(...)

Remitir mensualmente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público dentro de los primeros diez (10) días calendario de cada mes un extracto de movimientos de cada contrato y riesgos registrados en el fondo. Enviar al MHCP el extracto estado de cuenta) que debe contener como mínimo el detalle de movimientos, saldo inicial, aportes, rendimientos, costos, pagos, impuestos, trasado entre subcuentas y saldo final.

Remitir dentro de los primero diez (10) días calendario de cada mes a las entidades aportantes y al administrador un reporte automático de estado de cuenta con la información mínima.

(...)

Reintegrar a las entidades aportantes el rendimiento neto de la inversión de sus recursos cuando finalice la ejecución del contrato” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A TESORERÍAS CENTRALIZADAS

Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

(...)

Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Cuando los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración se asignen a la entidad que los controla, la entidad los registrará debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS (...).”

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“1.3.4. Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito

en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el artículo 89 de la Ley 1955 de 2019, los recursos girados por las entidades aportantes al fondo de contingencias serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN). Así las cosas, se procede a dar respuesta a su solicitud de la siguiente manera:

Cuando el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social (DPS) realice aportes al fondo de contingencias, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En atención al Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, con la distribución de los rendimientos financieros al fondo de contingencias, la DGCPTN debitará la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el giro de los rendimientos financieros por solicitud de la fiduciaria, la DGCPTN debitará la subcuenta que corresponda al encargo fiduciario de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Posteriormente, con la información suministrada por la fiduciaria sobre el descuento de los costos de administración y la distribución de los rendimientos financieros, se realizarán los siguientes registros:

- Para el reconocimiento de los rendimientos financieros, el DPS debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

- Para el reconocimiento de los costos de administración, el DPS debitará la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS

CUENTAS POR PAGAR. Simultáneamente, el DPS debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la DGCPN debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, es importante señalar que las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos.

Por lo tanto, no es competencia de la CGN indicar el momento en el cual la DGCPN debe informar al DPS el valor de los costos de administración para el correspondiente registro contable, toda vez que, como ya se indicó, las entidades que intervienen en la transacción son las responsables de garantizar el adecuado flujo de información para el registro oportuno de los hechos económicos.

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 Itau 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. adquiere 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. adquiere 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° 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.

CONCEPTO No. 20231100018301 DEL 05-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos recibidos en administración por concepto del FONPET de manera temporal por parte de la DGCPTN, la entidad territorial y el MHCP. Operaciones recíprocas generadas por la administración temporal de los recursos del FONPET a cargo de la DGCPTN. Tratamiento contable que debe aplicar la DGCPTN, la entidad territorial y el MHCP, frente a los recursos del FONPET entregados en custodia a una sociedad fiduciaria.

Doctor

EVER HERNÁN MEJÍA MORALES

Coordinador Grupo de Registro Contable - Subdirección de Operaciones

Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024082 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:

“El numeral 5 del artículo 2.12.3.1.4 del Decreto 1068 de 2015 establece:

‘5. En cualquier evento en que no sea posible asignar los recursos adicionales de que trata el numeral 4 anterior, o no sea viable prorrogar los contratos de administración o suscribir nuevos contratos, o cuando los cupos ofrecidos por las entidades licitantes no sean suficientes para atender los recaudos del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá disponer la administración transitoria de los recursos del Fonpet a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional’.

Teniendo en cuenta que los contratos de administración de recursos del FONPET administrados por consorcios y uniones temporales, bajo la modalidad de patrimonios autónomos, finalizaron el 25 de abril del presente; en virtud del numeral 5 citado, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional – DGCPTN asumió de manera

temporal la administración de los recursos del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET hasta la culminación del proceso adjudicación de los nuevos contratos de administración mediante licitación pública.

En ese sentido, de conformidad con el Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Resolución 428 de 2018, a través de la cual se incorpora el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales - FONPET del mismo Marco Normativo; de manera atenta se solicita concepto respecto de:

- El registro en cada una de las entidades contables públicas, FONPET, Ministerio de Hacienda – Gestión General y DGCPTN que intervienen en la administración y gestión de los recursos del FONPET, teniendo en cuenta la situación actual de la DGCPTN como administrador temporal de los recursos.

- Tratamiento de las operaciones recíprocas generadas y su presentación en la información financiera trimestral a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública – CHIP a partir del trimestre abril – junio de 2023.

Adicionalmente, en virtud del artículo 372 de la Ley 1955 de 2019 y; de conformidad con el artículo 33 del Decreto 4712 de 2008, entre otras funciones de la DGCPTN, el numeral 14 dispone, el efectuar directamente o a través de intermediarios especializados y autorizados, la colocación de los excedentes de liquidez de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional y de los recursos que esta administre, teniendo en cuenta en todos los casos los criterios de seguridad y solidez y su realización en condiciones de mercado, con sujeción a los lineamientos y procedimientos que para tal efecto esta establezca; la DGCPTN suscribió contrato de custodia local e internacional de activos financieros para la administración de recursos con Cititrust Colombia S.A Sociedad Fiduciaria.

Por consiguiente, de manera atenta se solicita concepto referente a:

1. El tratamiento contable que debe aplicar la DGCPTN frente a los activos financieros entregados en custodia relacionados con recursos recibidos en administración y las operaciones que surjan con ocasión a su ejercicio, para este caso, los relacionados con el FONPET.

2. Registro contable en las entidades contables públicas FONPET y Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General, respecto de las operaciones realizadas en la ejecución del contrato de custodia relacionada con la administración temporal de los recursos del FONPET por parte de la DGCPTN”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“ARTÍCULO 2.12.3.1.1. Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales. El Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet), creado por el artículo 3 de la Ley 549 de 1999 es un fondo sin personería jurídica, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El Fonpet tendrá por objeto recaudar de la Nación y de las entidades territoriales los recursos definidos en la Ley 549, asignarlos en las cuentas respectivas, y administrarlos a través de patrimonios autónomos en los términos del presente capítulo.

ARTÍCULO 2.12.3.1.2. Administración de recursos. Los recursos del Fonpet serán administrados a través de patrimonios autónomos que se constituirán para el efecto en las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantía, sociedades fiduciarias o en compañías de seguros de vida que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes excepcionados del sistema por ley.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su condición de administrador del Fonpet, seleccionará los administradores de dichos patrimonios mediante un proceso de licitación pública que se desarrollará de conformidad con las reglas de la Ley 80 de 1993, sus normas reglamentarias, y el presente capítulo. Así mismo, el Ministerio celebrará los contratos respectivos.

ARTÍCULO 2.12.3.1.4. Administración de recursos. Para la administración de los recursos del Fonpet se seguirán las siguientes reglas:

(...)

5. En cualquier evento en que no sea posible asignar los recursos adicionales de que trata el numeral 4 anterior, o no sea viable prorrogar los contratos de administración o suscribir nuevos contratos, o cuando los cupos ofrecidos por las entidades licitantes no sean suficientes para atender los recaudos del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá disponer la administración transitoria de los recursos del Fonpet a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional” (subrayados fuera de texto).

La Resolución 1019 de 2023 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por la cual se ordena la contratación de los servicios de custodia local e internacional con cargo al rubro del Servicio de la Deuda del Presupuesto General de la Nación como servicios conexos a las operaciones de tesorería de las que trata el artículo 37 de la Ley 1955 de 2019, señala:

“Artículo 1. Ordenación del gasto. Ordénese la contratación de los servicios de "custodia local e internacional de activos financieros para la administración de recursos que realice la DGCPTN”. El plazo de ejecución de la contratación podrá iniciar desde el 25 de abril de 2023 y no podrá exceder del 31 de diciembre de 2023, previa expedición del registro presupuestal”.

Por su 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:

“1.1.1. Fiducia de inversión

La fiducia de inversión se puede constituir con destinación específica o a través de fondos de inversión colectiva.

1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica

La fiducia de inversión con destinación específica tiene como propósito la inversión o colocación de sumas de dinero con la finalidad de generar rentabilidad, de acuerdo con las instrucciones impartidas por la entidad que controla los recursos.

Con la entrega de los recursos en efectivo, la entidad debitará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario - Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la sociedad fiduciaria informe sobre la conformación del portafolio, la entidad debitará la subcuenta que identifique los títulos adquiridos de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario - Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez y con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria.

Cuando la sociedad fiduciaria recaude los rendimientos de las inversiones, bien sea intereses o dividendos, la entidad debitará la subcuenta 190802-Encargo fiduciario - Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que identifique los títulos adquiridos de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) o 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, o la subcuenta 138414-Dividendos y participaciones por cobrar o 138436-Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR para el caso de los rendimientos relacionados con inversiones de administración de liquidez al costo.

1.1.1.2. Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva

(...)

Con la entrega de los recursos en efectivo al fondo de inversión colectiva, la entidad debitará la subcuenta Fondos de inversión colectiva de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez y con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria.

(...)

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 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 o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, 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 o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Cuando se trasladen recursos del FONPET desde la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) a las sociedades fiduciarias, la entidad territorial debitará la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

El MHCP registrará los recursos del FONPET ejecutados y no distribuidos que entregue en administración a la DGCPTN debitando la subcuenta 190805-Recursos FONPET por distribuir de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Con la expedición del acto administrativo que distribuya los recursos del FONPET entre las entidades territoriales, previa causación de la transferencia, el MHCP debitará la subcuenta 240320-Sistema General de Participaciones - Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y, cuando haya lugar, la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 190805-Recursos FONPET por distribuir de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los recursos del FONPET que se encuentran en la DGCPTN serán controlados por el MHCP en cuentas de orden acreedoras de control, para lo cual debitará la subcuenta 991508-Recursos administrados en nombre de terceros - FONPET de la cuenta 9915-

ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930401-Recursos administrados por Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional de la cuenta 9304-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS-FONPET” (Subrayados fuera de texto).

Por otro lado, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 428 de 2018, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, la cual preceptúa en las consideraciones:

“Que, si bien los recursos del FONPET son propiedad de las entidades territoriales y hacen parte de su contabilidad, para facilitar la toma de decisiones y el control de estos recursos, así como la rendición de cuentas y la producción de informes financieros, se requiere definir una contabilidad independiente del FONPET, a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su calidad de administrador”.

Así mismo, el Procedimiento mencionado indica que "Los recursos recibidos por el FONPET, bien sea en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) o en las sociedades administradoras, distribuidos o no en las cuentas de las entidades territoriales, se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN".

Finalmente, el contrato de custodia de valores suscrito entre la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y la sociedad fiduciaria Cititrust Colombia S.A. señala:

“CLÁUSULAS

(...)

TERCERA: OBJETO

3.1 OBJETO. En desarrollo del objeto del presente Contrato, EL CUSTODIO ejercerá el cuidado y la vigilancia de los Valores y recursos en dinero del CUSTODIADO para el cumplimiento de operaciones sobre tales Valores, a cambio del pago de una comisión a cargo del CUSTODIADO y a favor del CUSTODIO, en los términos establecidos en el presente Contrato.

CUARTA: SERVICIOS DE CUSTODIA. En ejercicio de la actividad de custodia, EL CUSTODIO prestará al CUSTODIADO los siguientes servicios:

4.1. SERVICIOS OBLIGATORIOS

4.1.1. Salvaguarda de los Valores. (...) En la prestación de este servicio, EL CUSTODIO realizará las siguientes actividades:

i. Contratará directamente a las Entidades Autorizadas, el depósito y la anotación en cuenta de los Valores emitidos y/o negociados en el mercado de valores colombiano.
(...).

(...)

ii. Administrará los contratos que se suscriben con las Entidades Autorizadas.

iii. El desarrollo de este servicio conlleva la apertura de cuentas por parte de EL CUSTODIO a nombre del CUSTODIADO, las cuales estarán destinadas únicamente a manejar los recursos y Valores del CUSTODIADO, en cuyo caso tales recursos y Valores no podrán ser objeto de disposición alguna por parte de EL CUSTODIO, salvo para el cumplimiento de las operaciones en desarrollo exclusivo del servicio de custodia.

(...)

QUINTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES. (...)

OBLIGACIONES DE EL CUSTODIO

a. Custodiar los Valores y los recursos de EL CUSTODIADO o que este administre en los términos que aquí se establecen.

(...)

c. Celebrar en nombre y representación del CUSTODIADO, contratos con las Entidades Autorizadas, cuyo objeto sea el depósito y administración de los Valores.

d. Transmitir, de manera inmediata de acuerdo con la práctica del mercado, las Instrucciones que EL CUSTODIADO imparta, en la forma establecida en el Anexo No. 2 del presente Contrato.

e. En calidad de mandatario, recibir los Valores entregados por EL CUSTODIADO y entregarlos a las Entidades Autorizadas a nombre de EL CUSTODIADO, con el fin de que sean depositados y/o administrados a nombre de EL CUSTODIADO.

(...)

g. Ejecutar las Instrucciones impartidas por EL CUSTODIADO en los términos establecidos en el presente Contrato.

(...)

OBLIGACIONES DEL CUSTODIADO

(...)

e. Recibir del EL CUSTODIO o de las Entidades Autorizadas, los Valores de su propiedad cuando así lo solicite EL CUSTODIADO o a la terminación del Contrato.

(...)

g. Implementar procedimientos y mecanismos que le permitan realizar un control efectivo respecto de cada una de las operaciones que realice sobre los Valores o los recursos objeto de custodia, con el fin de que evitar que se materialicen incumplimientos legales o a los reglamentos a que EL CUSTODIADO (o los fondos) estén sometidos.

(...)

DECIMA: RESPONSABILIDAD

(...)

10.1.2 EL CUSTODIO no será responsable en el evento en que por cualquier motivo el emisor de los Valores custodiados no cumpla con sus obligaciones para con EL CUSTODIADO, y/o cualquiera obligación derivada de los Valores, incluyendo, sin limitarse, a pagar el capital o los rendimientos de los mismos.

(...)

10.1.4 EL CUSTODIO no será responsable en el evento en que por cualquier motivo cualquier Instrucción enviada por EL CUSTODIADO para que EL CUSTODIO la transmita a las Entidades Autorizadas, no sea ejecutada por estas siempre que EL CUSTODIO haya cumplido sus obligaciones en la forma señalada en este Contrato y de acuerdo con los reglamentos operativos de las Entidades Autorizadas contratadas.

10.1.5 (...). En ningún caso EL CUSTODIO dispondrá de los Valores o recursos depositados en términos diferentes de las instrucciones remitidas por EL CUSTODIADO.

(...)

10.1.8 EL CUSTODIADO asumirá toda la responsabilidad en caso de que realice operaciones sobre los Valores o los recursos custodiados en incumplimiento de los límites, restricciones y prohibiciones aplicables por ley o reglamento, o en caso de que los Valores o recursos custodiados puedan ser utilizados como Instrumentos para el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento en cualquier forma de dineros sus otros bienes provenientes de actividades ilícitas (...).

10.3.2. Indemnidad del CUSTODIO

EL CUSTODIADO se obliga a indemnizar y mantener en todo momento indemne al CUSTODIO y/o personas vinculadas o relacionadas, sus ejecutivos, directores, agentes, empleados (la "Parte Indemnizada"), si como consecuencia de la prestación por parte

del CUSTODIO de los servicios previstos en el presente Contrato o en relación con los mismos, la Parte indemnizada sufriera, de manera conjunta o solidaria, algún daño, pérdida, gasto o perjuicio (...).

ANEXO 2

ACUERDO DE SERVICIOS

(...)

2. CUSTODIA

(...)

2.2. Tipos de operaciones

Cititrust atenderá para cada una de las subcuentas de custodia de valores las siguientes operaciones: (i) Ventas y Compras de contado sobre instrumentos de Renta Variable, (ii) Ventas y Compras de contado sobre instrumentos de Renta fija, (iii) Simultaneas activas y pasivas, (iv) Repos pasivos y activos, (v) Transferencia temporal de Valores activas y pasivas, (vi) Entrega y recibo de Garantías de BVC, (vii) Traslado de Valores para Operaciones Repo Banco República, (viii) Cumplimiento de derivados estandarizados con entrega final de valores, (ix) Entrega y Recibo de Garantías CRCC, (x) Emisión Primaria de Títulos, (xi) Reinversiones de CDT's, (xii) Transferencia de fondos entre cuentas CUD del administrados y Cuenta de CUD del administrador en Cititrust, (xiii) cobro y pago de derechos patrimoniales; y en general cualquier operación sobre valores bajo custodia permitida por el reglamento del Fondo de Inversión Colectiva o de cada alternativa de los Fondos de Pensiones Voluntarias a que corresponda".

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. Registros que debe realizar el FONPET, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), siendo esta última entidad administradora temporal de los recursos del FONPET.

Para el caso en que el Ministerio dispone la administración transitoria de dichos recursos a través de la DGCPTN se deberá aplicar el numeral 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, de la sección 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022.

De acuerdo con este numeral, y para comprender la relación de las operaciones recíprocas hay que partir del reconocimiento de la entidad territorial que controla los recursos. Así pues, cuando la entidad que controla los recursos los entregue en

administración, debitará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el MHCP, como administrador del FONPET en la contabilidad de dicho Fondo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, como estos recursos pasan a ser administrados por la DGCPTN, en el momento en que esto suceda, el MHCP, en la contabilidad del FONPET, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte la DGCPTN debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290202-Administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional que hacen parte del plan de activos para el pago del pasivo pensional de otras entidades de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Así como lo indica el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, los recursos recibidos por el FONPET, en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) o en las sociedades administradoras, se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Es decir, independientemente de quien administre los recursos el reconocimiento de los recursos recibidos por parte del Fondo se realiza de la misma manera.

PREGUNTA 2. Tratamiento de las operaciones recíprocas generadas y su presentación en la información financiera trimestral a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública – CHIP a partir del trimestre abril – junio de 2023.

Teniendo en cuenta lo anterior, la operación recíproca es entre el ente territorial y la DGCPTN. Por lo cual, el MHCP, como entidad que administra el Fondo, deberá informar dicha situación a las otras dos entidades. Así las cosas, para el ente territorial la subcuenta a reportar será la 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO; y para la DGCPTN será la subcuenta 290202-Administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional que hacen parte del plan de activos para el pago del pasivo pensional de otras entidades de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

PREGUNTA 3. El tratamiento contable que debe aplicar la DGCPTN frente a los recursos del FONPET entregados en custodia a la sociedad fiduciaria y las operaciones que surjan con ocasión a su ejercicio.

Teniendo en cuenta que el objeto del contrato de custodia es ejercer el cuidado y la vigilancia de los valores y recursos en dinero del custodiado para el cumplimiento de operaciones sobre tales valores, y que dentro del acuerdo de servicios se contemplan algunas operaciones de custodia como: ventas y compras de contado sobre instrumentos de renta variable y renta fija, operaciones simultáneas, repos, transferencia temporal de valores, entrega y recibo de garantías de BVC, y en general cualquier operación sobre valores bajo custodia permitida por el reglamento del fondo de inversión colectiva o de cada alternativa de los fondos de pensiones voluntarias a que corresponda, la DGCPTN deberá aplicar el tratamiento contable descrito en numeral 1.1.1.1. Fiducia de inversión con destinación específica, o 1.1.1.2. Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva, de la sección 1. Recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias, del 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, como se observa en la sección de consideraciones del presente concepto.

PREGUNTA 4. Registro contable en las entidades contables públicas FONPET y Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General, respecto de las operaciones realizadas en la ejecución del contrato de custodia relacionada con la administración temporal de los recursos del FONPET por parte de la DGCPTN.

Considerando nuevamente el numeral 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, mencionado en la respuesta a la pregunta 1, cuando la DGCPTN traslade los recursos del FONPET a las sociedades fiduciarias, la entidad territorial debitará la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

El MHCP, en la contabilidad del Fondo, registrará los recursos del FONPET ejecutados y no distribuidos que entregue en administración a la DGCPTN debitando la subcuenta 190805-Recursos FONPET por distribuir de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Con la expedición del acto administrativo que distribuya los recursos del FONPET entre las entidades territoriales, previa causación de la transferencia, el MHCP, en la contabilidad del Fondo, debitará la subcuenta 240320-Sistema General de Participaciones - Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y, cuando haya lugar, la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 190805-Recursos FONPET por distribuir de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los recursos del FONPET que se encuentran en la DGCPTN serán controlados por el MHCP en cuentas de orden acreedoras de control, para lo cual debitará la subcuenta

991508-Recursos administrados en nombre de terceros - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930401-Recursos administrados por Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional de la cuenta 9304-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS-FONPET.

CONCEPTO No. 20231100019011 DEL 07-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del convenio interadministrativo celebrado con la Universidad de Pamplona

Doctora
 MARÍA BLEYDI CORTÉS HERRERA
 Profesional Especializado
 Grupo de Gestión Financiera y Contable
 Subdirección Contable y Financiera
 Ministerio del Interior
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010025382 del 26 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 el Ministerio del Interior celebró el convenio interadministrativo No. 1840 de 2022 con la Universidad de Pamplona, cuyo objeto es "Prestar sus servicios de gestión administrativa, operativa y financiera, de asistencia técnica y de verificación en la implementación de los proyectos presentados por los pueblos indígenas mediante estructuras organizativas reconocidas legalmente, en el marco del Banco de Proyectos para las comunidades indígenas del Ministerio del Interior, vigencia 2022"

El Ministerio señala que realizó el reconocimiento contable del convenio como un gasto y no como un recursos entregado en administración, por cuanto estos recursos no generarán beneficios económicos futuros y no se espera recibir un bien tangible.

Así mismo, el Ministerio indica que la Contaduría General de la Nación emitió los conceptos 20132000068051, 20162000037701 y 20172000056591, los cuales señalaban que el Ministerio reconocería recursos entregados en administración cuando los aportes realizados con cargo a los convenios suscritos le permiten al Ministerio atender su objeto social, a través de la ejecución de diferentes proyectos y obras de infraestructura, encargadas a un tercero.

Por lo tanto, el Ministerio concluyó que los recursos entregados a la Universidad de Pamplona se reconocerían como gasto, en tanto que los mismos no generan beneficios

económicos futuros, no se espera recibir un bien tangible, ni se va a realizar la ejecución de una obra.

Sin embargo, la Contraloría General de la República realizó un hallazgo frente al reconocimiento de estos recursos, indicando una subestimación de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y sobrestimación de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, dado que los recursos derivados de este convenio cumplen con la definición de Activo, señalada en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, lo que a su vez general que se pierda el control financiero de los recursos y la entrega de los bienes concebidos en la ejecución del mismo.

Por lo anterior, el Ministerio solicita concepto contable que indique el reconocimiento contable del convenio interadministrativo celebrado con la Universidad de Pamplona.

CONSIDERACIONES

El Anexo de Condiciones Contractuales del Contrato Interadministrativo No. 1840 de 2022. Celebrado entre el Ministerio del Interior y la Universidad de Pamplona, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO DEL CONTRATO: ‘Prestar sus servicios de gestión administrativa, operativa, financiera, de asistencia técnica y de verificación en la implementación de los proyectos presentados por los pueblos indígenas mediante estructuras organizativas reconocidas legalmente, en el marco del Banco de Proyectos para las comunidades indígenas del Ministerio del Interior, vigencia 2022’

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA - UNIVERSIDAD DE PAMPLONA En virtud del presente Contrato, UNIVERSIDAD DE PAMPLONA tiene las siguientes obligaciones: I. GENERALES: 1. Informar oportunamente cualquier anomalía o dificultad que advierta en el desarrollo del contrato y proponer alternativas de solución a las mismas o amenaza de quien actuando por fuera de la ley pretendan obligarlo a hacer u omitir algún acto u ocultar hechos que afecten los intereses del MINISTERIO DEL INTERIOR o EL CONTRATISTA. 2. Atender las peticiones y/o consultas que le indique el supervisor y se relacionen con el objeto del contrato. 3. Asistir y participar activamente a los comités, reuniones, talleres, juntas y demás eventos de seguimiento que convoque previamente el supervisor del contrato o quien éste delegue, para el cumplimiento del objeto del contrato, con la participación de los responsables de los servicios contratados y las personas designadas en representación del MINISTERIO DEL INTERIOR. 4. Presentar los informes que le indique el supervisor y especialmente los señalados en el acápite relativo a la forma de pago y desembolsos. 5. Cumplir las indicaciones, recomendaciones y/o sugerencias impartidas por el encargado del control y vigilancia del contrato y las demás que sean inherentes al objeto de la contratación. (...) 7. Defender en todas sus actuaciones los intereses del MINISTERIO DEL INTERIOR y obrar con lealtad y buena fe en todas las etapas contractuales. (...) 20. Documentar la ejecución, seguimiento y control de las actividades y en el cronograma de trabajo, para

lo cual se debe contemplar la programación y elaboración de ayudas de memoria, actas, informes de actividades de las sesiones de trabajo de seguimiento, planeación y coordinación a que haya lugar, así como realizar el seguimiento y control a los compromisos que se adquieran. 21. Mantener comunicación permanente con el SUPERVISOR del contrato de parte del MINISTERIO DEL INTERIOR reportando oportunamente las alertas, situaciones relevantes y avances para la toma de decisiones con respecto a la implementación de las líneas de trabajo. (...) 25. Atender los requerimientos que, durante el desarrollo del contrato, se impartan por parte del SUPERVISOR del contrato de parte del MINISTERIO DEL INTERIOR, así como informar oportunamente a la supervisión sobre las imposibilidades o dificultades que se presenten en la ejecución del contrato. (...) II. ESPECIFICAS: 1. Presentar para aprobación del SUPERVISOR designado del Contrato por parte del MINISTERIO DEL INTERIOR y/o el Comité Asesor de los Bancos de Proyectos, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la suscripción del acta de inicio, el Plan Operativo de ejecución de las actividades del contrato, en el que se deberá incluir el cronograma por cada Banco de Proyectos. 2. Atender las solicitudes de ajuste y/o modificación que solicite el MINISTERIO DEL INTERIOR y/o el Comité Asesor de los Bancos de Proyectos sobre el cronograma. Cualquier modificación al cronograma por parte del contratista podrá ser ajustado previa aprobación del SUPERVISOR del contrato de parte del MINISTERIO DEL INTERIOR y/o el Comité Asesor de los Bancos de Proyectos, siempre y cuando no afecte el plazo de ejecución del mismo y las especificaciones técnicas descritas en el Estudio Previo. (...) 11. Desarrollar las actividades definidas por el MINISTERIO DEL INTERIOR y/o el Comité Asesor de los Bancos de acuerdo con las condiciones descritas en el Estudios Previos del proceso, en concordancia con las líneas de inversión de conformidad con las condiciones en los Estudios Previos y del proceso. (...) 18. Hacer entrega al MINISTERIO DEL INTERIOR de los documentos que soporten todas las actividades relacionadas, así como de las fichas y documentos generados de la ejecución del presente contrato, a fin de que los mismos puedan ser utilizados por el MINISTERIO DEL INTERIOR 19. Entregar el resultado de los productos en las condiciones descritas en los Estudios Previos en medio físico y en medio magnético dentro de los plazos establecidos en el Cronograma y del Plan Operativo aprobado por el SUPERVISOR del Contrato por parte del MINISTERIO DEL INTERIOR y/o el Comité Asesor de los Bancos de Proyectos. (...) 23. Mantener comunicación constante con el SUPERVISOR del contrato por parte del MINISTERIO DEL INTERIOR reportando oportunamente las alertas, situaciones relevantes y avances para la toma de decisiones con respecto de la ejecución del contrato. 24. Atender cada uno de los requerimientos que, durante el desarrollo del contrato, se impartan por parte del SUPERVISOR del Contrato de parte del MINISTERIO DEL INTERIOR y/o al Comité Asesor de los Bancos de Proyectos, así como informar oportunamente al SUPERVISOR sobre las imposibilidades o dificultades que se presenten en la ejecución del contrato. (...) 27. Suscribir el Contrato de Fiducia Mercantil, de acuerdo con las consideraciones, requerimientos específicos y demás información entregada por el Ministerio, teniendo en cuenta las normas establecidas para el procedimiento, y en especial la contemplada en el Artículo 1226 del Código de Comercio. 28. Administrar los recursos transferidos por el Ministerio para la asistencia técnica y ejecución de los proyectos priorizados. 29. Realizar a través de la supervisión del Contrato, el control de los pagos a realizarse en el marco de cada contrato suscrito, tanto de los desembolsos de los recursos del Contrato interadministrativo, previo visto

bueno del supervisor del contrato del Ministerio del Interior, como de los pagos a los contratos derivados, los cuales serán autorizados solamente por el supervisor de los contratos derivados. 30. Reintegrar mensualmente los rendimientos financieros generados por los recursos administrados en la fiducia. 31. Presentar los siguientes informes: • Informes mensuales sobre la ejecución física y financiera del contrato. Entregar un informe al SUPERVISOR del contrato designado por parte del MINISTERIO DEL INTERIOR (...) • Informe Final : Presentar al SUPERVISOR del contrato dentro de los veinte (20) días calendario siguientes a la finalización del Proyecto, un informe final sobre la ejecución y desarrollo de las actividades realizadas por proyecto, (...) • Informes adicionales a solicitud del SUPERVISOR del contrato, (...)

CLÁUSULA TERCERA- OBLIGACIONES DEL MINISTERIO: 1. Liderar y llevar a cabo los procesos de concertación o negociación con las diferentes comunidades, cuando se presenten conflictos internos en las comunidades, remitiendo las conclusiones e información relevante al CONTRATISTA. 2. Realizar en la forma y condiciones pactadas en los desembolsos de las sumas señaladas en la cláusula relativa a los desembolsos. 3. Realizar los pagos al CONTRATISTA, de la forma en que queden pactados en el contrato. (...) 7. Impartir oportunamente a EL CONTRATISTA las instrucciones correspondientes para ejecutar correctamente el objeto de este contrato. (...) 11. Supervisar que se ejecute el contrato de conformidad con los lineamientos trazados por el Comité Asesor del Banco de Proyectos y el Comité Técnico y Operativo y lo previsto en el plan operativo” (Subrayado fuera del texto).

Conforme a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. 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”.

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, disponen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, señala:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo 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 patrimonio autónomo, 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, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

La entidad que actuará como fideicomitente 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.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente 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, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

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 relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil 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)".

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, 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. Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, la entidad debe evaluar de manera

integral, entre otros, aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Ahora bien, frente a los recursos entregados por el Ministerio a la Universidad de Pamplona, a través de un convenio interadministrativo, es preciso señalar que de acuerdo con las condiciones contractuales aun cuando los recursos no concluyan con la entrega de un bien tangible o no signifiquen beneficios económicos para la entidad, con el uso de estos se genera un potencial de servicio a favor del Ministerio en el marco de su cometido estatal. Así mismo, la cláusula segunda evidencia como, entre otros, el Ministerio mantiene la titularidad legal de los recursos, tiene la capacidad de autorizar o restringir el uso de los mismos, así como tiene a su cargo garantizar que estos se utilicen para los fines previstos.

Además, la entrega de estos recursos se realiza con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, sin que la entidad que los entrega pierda el control de estos, pues el administrador no asume los riesgos significativos ni obtiene beneficios económicos con los recursos administrados, más allá de la remuneración que pueda percibir por la administración; por lo que, el reconocimiento contable del convenio interadministrativo celebrado entre el Ministerio y la Universidad de Pamplona, se debe realizar conforme al Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Así las cosas, dado que la Universidad de Pamplona debía suscribir un contrato de Fiducia Mercantil, una vez el Ministerio entregara los recursos, el Ministerio ha debido reconocer un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la Universidad de Pamplona, en su calidad de fideicomitente, ha debido registrar 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.

Con la información reportada por la Universidad de Pamplona sobre la constitución del patrimonio autónomo, el Ministerio ha debido registrar un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Universidad de Pamplona ha debido registrar un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, ha debido efectuar el registro en cuentas de orden de control.

Con la información reportada por la Universidad de Pamplona sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, el Ministerio ha debido aplicar lo establecido en los numerales relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la Universidad de Pamplona ha debido ajustar los saldos de las cuentas de orden de control.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros, dado que el reconocimiento contable del convenio interadministrativo se reconoció como gasto en periodos anteriores, se efectuará su corrección debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por los valores llevados en exceso como gasto y que no hayan sido ejecutados.

Igualmente, para efectos de presentación, el Ministerio debe evaluar la materialidad del error, en tanto que si es material deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por los errores en la elaboración de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231100024451 DEL 22-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Hechos económicos que pueden ser reconocidos como pérdida por derechos en fideicomiso. Tratamiento de los pagos realizados desde el Patrimonio Autónomo con cargo a los recursos aportados por la SDDE.

Doctor
AFREDO BATEMAN SERRANO
Secretario de Despacho
Secretaría Distrital de Desarrollo Económico
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010032082 del 10 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:

"1. Dado que la Empresa de Desarrollo y Renovación Urbana ERU como fideicomitente, es la encargada de ejecutar los recursos que fueron aportados por la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico a través del Convenio Interadministrativo 299 de 2019, ¿Los Derechos en Fideicomiso reconocidos en los Estados Financieros de la SDDE deben reducirse en la medida en que la ERU autoriza al Patrimonio Autónomo efectuar pagos con cargo a los aportes de esta Secretaría?

2. En el evento en que los Derechos en Fideicomiso de la SDDE deban reducirse ¿Cuál sería el procedimiento y registro contable que debe efectuar esta Secretaría, teniendo en cuenta que no es la fideicomitente? Así mismo, ¿Qué tipo de documentos deberían soportar dicho registro?

3. ¿Qué tipo de hechos económicos pueden ser reconocidos como pérdida por derechos en Fideicomiso?

4. ¿Los pagos efectuados a terceros por el Patrimonio Autónomo con cargo a los aportes de la SDDE, por concepto de ejecución del convenio, deben ser reconocidos contablemente como Pérdidas por Derechos en Fideicomiso - cuenta 583590?"

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo derivado No 299 de 2019 celebrado entre la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá y la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, en sus cláusulas estipula:

"CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para el diseño y la construcción del proyecto que se constituirá en una sede para la formación para el trabajo y el desarrollo humano, en el marco del Plan Parcial de Renovación Urbana 'Voto Nacional - La Estanzuela', y que permitirá el fomento y la promoción de la economía naranja en el Distrito Capital.

CLÁUSULA QUINTA. - COMPROMISOS DE BOGOTÁ D.C. - SECRETARÍA DISTRITAL DE DESARROLLO ECONÓMICO: En el desarrollo del objeto del convenio, LA SDDE se compromete a:

1. Transferir la totalidad de los recursos económicos al 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo PAD FPT', (...) constituido dentro del 'Patrimonio Autónomo Voto Nacional' y administrado por Alianza Fiduciaria, para el cumplimiento del objeto de este convenio, de acuerdo con la cláusula séptima del presente Convenio, según la información suministrada por la ERU.

2. Aceptar la calidad de beneficiario del 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo FPT PAD', para el cumplimiento del objeto del presente convenio.

(...)

CLÁUSULA SEXTA. - COMPROMISOS DE LA EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ: En desarrollo del objeto del convenio, LA ERU acuerda lo siguiente:

1. Continuar adelantando todas las gestiones y trámites requeridos para la adquisición predial de los predios que conforman el AMD3, donde se desarrollará la Nueva Sede del SENA.

2. Informar a la SDDE la cuenta dentro el 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo PAD FPT' a la cual deberán ser transferidos los aportes.

3. Instruir a la Alianza Fiduciaria para que, a través de un Otrosí, se incluya a la SDDE como beneficiario del contrato de fiducia derivado 'Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo', o quien la SDDE determine por escrito para tal efecto.

4. Gestionar, a través del Patrimonio Autónomo Derivado Formación para el Trabajo PAD FPT, los procesos de selección necesarios para el desarrollo integral del proyecto Nueva Sede del SENA, en concordancia con las normas definidas por el Plan Parcial de Renovación Urbana 'Voto Nacional - La Estanzuela' y el ordenamiento jurídico aplicable de conformación entre otros con los principios de transparencia, selección objetiva, publicidad, imparcialidad, libertad de concurrencia, economía, responsabilidad, moralidad, eficiencia, eficacia y pluralidad de oferentes.

(...)

6. Administrar los inmuebles y las áreas necesarias el desarrollo del proyecto, enmarcadas en el AMD3, hasta el momento en que se perfeccione la transferencia del

derecho del dominio del inmueble resultante del desarrollo del proyecto Nueva Sede del SENA a la SDDE o a la entidad que esta determine mediante comunicación escrita.

(...)

8. Remitir de forma mensual a la SDDE los informes presentados por el Supervisor designado por la ERU al presente Convenio Derivado” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...).

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...) y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS (...)

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS (...) y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO (...)

1.2.3. Comisiones

Las comisiones que asuma directamente la entidad se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR (...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando (...) la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS (...) En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta

5890-GASTOS DIVERSOS (...) A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate.

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad

(...)

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente (...) debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS 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 relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil 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)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

Pregunta 3. Hechos económicos que pueden ser reconocidos como pérdida por derechos en fideicomiso

De acuerdo con lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la SDDE podrá reconocer como pérdida por derechos en fideicomiso aquellos hechos económicos relacionados con la gestión realizada por la sociedad fiduciaria sobre los recursos en administración, pero que no corresponden a la ejecución de las actividades

del objeto del convenio por el cual fueron entregados o por las comisiones pagadas por la administración de estos recursos.

De igual manera se podrá reconocer como pérdida por derechos en fideicomiso la diferencia que surja cuando el valor de los recursos restituidos al finalizar el convenio sea menor que el valor registrado en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Preguntas 1, 2 y 4. Tratamiento de los pagos realizados desde el Patrimonio Autónomo con cargo a los recursos aportados por la SDDE

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los pagos realizados con cargo a los recursos entregados en administración al Patrimonio Autónomo por parte de la SDDE y que correspondan a desembolsos directamente relacionados con la finalidad específica para la cual fueron entregados, no se deberán reconocer en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, ni afectar los valores reconocidos en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Las comisiones que son pagadas con los recursos aportados por la SDDE, donde la ERU como entidad ejecutora deberá reportar los valores que corresponden a dichos conceptos, se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Al hacerse efectivo el pago de las comisiones, la SDDE debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Al finalizar la obra o al cumplir la finalidad específica para la cual fueron entregados los recursos, la SDDE reducirá el valor de los derechos en fideicomiso cuando se le realice la entrega del bien que se encuentra en condiciones de uso, con la recepción del activo la SDDE debitará la subcuenta que corresponda del activo recibido y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. A partir de este momento la SDDE aplicará las normas que correspondan según el activo de que se trate.

Si el valor del activo recibido es superior al derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta de la cuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y, en caso contrario, esto es, cuando el valor del activo recibido es inferior al derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por último, si hay lugar a la restitución de los recursos sobrantes entregados al patrimonio autónomo, cuando se efectúe el giro de los mismos la SDDE debitará

la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20231100026561 DEL 07-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Diferencias en los saldos reportados a la Contaduría General de la Nación de operaciones recíprocas.

Doctora
 NASLY TORRES BERNAL
 Coordinadora de contabilidad
 Radio Televisión Nacional de Colombia RTVC S.A.S.
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034302 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:

“Con el fin de minimizar las diferencias que se están presentando en la consolidación de las operaciones recíprocas y evitar los hallazgos emitidos por la Contraloría General de la República, los cuales han generados incidencias administrativas con connotación disciplinaria, a continuación enunciamos los casos presentados al cierre de vigencia 2022, es de aclarar que desde RTVC se han realizado todos los procedimientos necesarios a fin de solucionar estas diferencias y de mejorar la calidad de la información

1. Diferencias por reciprocidad en las cuentas:

En la actualidad RTVC suscribe contratos con las entidades públicas con el siguiente Objeto: “Prestar los servicios para la preproducción, producción, postproducción, realización y emisión de proyectos de comunicaciones audiovisuales, radiales y otros productos multiplataforma Institucionales, así como ejecutar los planes de medios necesarios para difundir las estrategias misionales de ICETEX en todo el territorio nacional.”

Se presentan diferencias en la reciprocidad de las cuentas dado que algunas entidades reconocen el gasto generado por estos contratos en la cuenta 5.1.11.20 Publicidad y Propaganda y la cuenta 5.1.1.21 Impresos, Publicaciones, Suscripciones y Afiliaciones, en razón a que RTVC no presta servicios de Publicidad y Propaganda y que los ingresos

derivados del objeto social de la entidad se encuentran enmarcados en la regla de eliminación No. 30 como lo son las cuentas:

4.3.33.05 Radio Difusión Sonora

4.3.33.06 Difusión de Televisión

4.3.33.07 Programación y Producción de Televisión

4.3.33.90 Otros Servicios de Comunicaciones.

Respecto de estas diferencias fue emitido por la Contaduría el Concepto No. 20231300009461 de fecha 13 de abril de 2023, con el cual quedan subsanadas las diferencias generadas en la consolidación para estas transacciones.

2. Por los servicios adquiridos por RTVC a través del proveedor que tiene a cargo la administración, mantenimiento y operación de la Red Pública de Televisión y Radio.

El objeto del contrato firmado con el Proveedor es el siguiente: ‘...EL CONTRATISTA se compromete para con -RTVC- a prestar los servicios de Administración, Operación y Mantenimiento de la infraestructura técnica y civil de emisión, transporte y transmisión de la radio y televisión públicas a nivel nacional y regional, dando cumplimiento a las obligaciones, acuerdos de niveles de SERVICIO y a los requerimientos establecidos.’.

A través de este contrato se han adquirido servicios con algunas entidades como Fonam Parques Nacionales, Sociedad de Acueducto y Alcantarillado del Valle del Cauca y E.S.P. Caribemar de la Costa S.A.S, UNE EPM en razón a que estos pagos son realizados a través de la administración delegada, el gasto es reconocido por RTVC a nombre de la administración delegada con cada reembolso solicitado, el caso de las entidades prestadoras de los servicios la operación es reconocida a nombre de RTVC por ser el titular de los predios, de las cuentas contratos o en el caso de Fonam-Parques Nacionales a nombre de quien emite el acto administrativo como se muestra a continuación:

(...)

Las operaciones reportadas por el Fondo Nacional Ambiental – Parques Nacionales, corresponden a visitas de seguimiento ambiental a estaciones cuya operación está a cargo de RTVC, los cuales son tramitados a través del operador de Red con el cual RTVC tiene contrato para la Administración, Operación y Mantenimiento de la Red Pública, por tanto, estos servicios son reconocidos contablemente a nombre del operador a través de las legalizaciones presentadas.

Por su parte del Fondo Nacional Ambiental – Parques Nacionales reporta a nombre de RTVC, debido a que es la entidad a nombre de quien se expiden los actos administrativos, origen de la transacción por ser el operador de las estaciones (...)

Situación que se está presentando para todos los servicios que el proveedor adquiere con entidades públicas dando cumplimiento y ejecutando el objeto contractual, en aquellos servicios adquiridos para inmuebles de propiedad de RTVC o de los cuales RTVC es responsable de la operación (estaciones que conforman la red pública).

Por lo anterior agradecemos su colaboración con la conceptualización por cuanto a nuestra consideración las operaciones registradas por las entidades están acorde a las normas expedidas y no existe inconsistencias en las mismas.

3. Registros por concepto de Estampillas Pro adulto mayor y Procultura las cuales se generan por la suscripción de contratos y las adiciones a los mismos con las entidades que conformar el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá, en este caso con la U.A.E. de Catastro Distrital.

RTVC registra el gasto por este concepto a nombre de la U.A.E. de Catastro Distrital que es quien practica la respectiva retención, la diferencia se genera porque este concepto no constituye un ingreso para Castro por lo cual ellos no reportan este valor dentro de las operaciones recíprocas, pero RTVC no puede registrar el mismo a nombre de la Secretaría de Hacienda dado que la transacción se origina con Castro quien tiene la obligación de retener, declarar y pagar este tributo.

Por lo anterior solicitamos su orientación al respecto y la confirmación si esta cuenta de Estampillas se debe reportar por parte de RTVC a nombre de U.A.E. de Catastro Distrital.

4. Reintegros por concepto de gastos a otra entidad pública:

RTVC acordó con Teveandina un Acta de Compromiso en la cual se estableció un porcentaje que Teveandina debe reintegrar a RTVC por el uso de Servicios Públicos, por tal razón RTVC expide factura por concepto de recuperación de costos y gastos registrando en la cuenta 4.8.08.63-Reintegros y como contrapartida la cuenta 1.3.84.90 Otras cuentas por cobrar, cuentas que no se encuentra en reglas de eliminación, a su vez Teveandina los registra en la cuenta 5.1.11.17 – Servicios Públicos y 5.1.11.80 Servicios y como contrapartida la cuenta 2.4.01.01 Bienes y Servicios.

Por lo tanto, agradecemos nos informen si es posible incluir la cuenta 4.8.08.63 Reintegros y la 1.3.84.90 Otras cuentas por cobrar, dentro de la regla de eliminación”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2184 del Código Civil, señala:

“DE LAS OBLIGACIONES DEL MANDANTE

ARTICULO 2184. OBLIGACIONES GENERALES. El mandante es obligado:

1. A proveer al mandatario de lo necesario para la ejecución del mandato.
2. A reembolsarle los gastos razonables causados por la ejecución del mandato.
3. A pagarle la remuneración estipulada o usual.
4. A pagarle las anticipaciones de dinero con los intereses corrientes.
5. A indemnizarle de las pérdidas en que haya incurrido sin culpa, o por causa del mandato” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Acuerdo 187 de 2005 del Concejo de Bogotá D.C., por medio del cual se ordena la emisión de la Estampilla de Pro Cultura de Bogotá, estipula:

“ARTÍCULO TERCERO. Sujeto Activo. El Distrito Capital de Bogotá es el sujeto activo de la estampilla Pro Cultura que se cause en su jurisdicción y en él radican las potestades de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

(...)

ARTÍCULO QUINTO. Causación. Las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital de Bogotá serán agentes de retención de la Estampilla "PRO CULTURA", por lo cual descontarán, al momento de los pagos y de los pagos anticipados de los contratos y adiciones que suscriban, el 0,5% de cada valor pagado, sin incluir el impuesto a las ventas (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo 669 de 2017 del Concejo de Bogotá D.C., por el cual se modifica el Acuerdo 188 de 2005 y se dictan otras disposiciones, estipula:

“ARTÍCULO 2: Modifíquese el Artículo 2 del Acuerdo 188 de 2005 el cual quedará así:

ARTÍCULO 2. Sujeto activo. El Distrito Capital de Bogotá, es el sujeto activo de la "Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor", como recurso de obligatorio recaudo para contribuir con la construcción, instalación, adecuación, dotación, funcionamiento y desarrollo de programas de prevención y promoción en los Centros de Bienestar del Anciano y Centros de Vida para la Tercera Edad, que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO 3: El Artículo 4 del Acuerdo 188 de 2005 el cual fue modificado por el artículo 67 del Acuerdo 645 de 2016 se mantendrá así:

ARTÍCULO 4. Causación. Las entidades que conforman el presupuesto anual de Distrito Capital de Bogotá serán agentes de retención de la "Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor", por lo cual descontarán, al momento de los pagos y de los pagos anticipados de los contratos y adiciones que suscriban, el dos por ciento (2%) de cada valor pagado, sin incluir el impuesto a las ventas de acuerdo a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 1276 de 2009 (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que

los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

(...)

5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que, durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad que administra los recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Pregunta 1:

Tal y como lo enuncia en la cita del concepto No. 20231300009461 de fecha 13 de abril de 2023, emitido por la CGN desde la Subcontaduría de Consolidación de la Información, allí se incluyeron en regla las subcuentas solicitadas en su momento, asimismo, se reiteró que “...para todos los casos, las entidades como responsables del proceso contable deben adelantar gestiones administrativas necesarias por cada operación catalogable como recíproca que le permitan soportar sus actuaciones ante auditorías tanto de carácter interno como externo”, es decir, que desde el actuar de RTVC, se deben gestionar los contactos necesarios para garantizar la armonización de las operaciones recíprocas que reportan las partes en relación con los hechos económicos entre ellas, situación que no se subsana directamente desde la norma.

Igualmente, tal y como se plantea anualmente en el Instructivo de Cierre publicado por la CGN, se reitera que, en caso de requerirse el estudio de incorporación de códigos contables específicos como regla de eliminación, debe atenderse lo indicado en el Instructivo No.002 de 2022, numeral 2.3.21. Subcuentas no incluidas en las reglas de eliminación, se plantea:

“(…) si la entidad considera que una subcuenta debe ser incluida, puede remitir la solicitud al correo electrónico gestiondocumental@contaduria.gov.co, indicando lo siguiente: la subcuenta a incluir, el origen y la descripción de la transacción, las entidades públicas partícipes y las subcuentas que considere deben ser las recíprocas”.

Pregunta 2:

De acuerdo con lo informado, si RTVC ha realizado un contrato de administración delegada, el cual se caracteriza porque el contratista o mandatario se encarga de la ejecución del objeto convenido por cuenta y riesgo de la entidad contratante o mandante, el reconocimiento de activos, pasivos y gastos se realizará con base en la información que suministre la entidad contratista. En este sentido Radio Televisión Nacional de Colombia RTVC S.A.S. (RTVC), solo deberá reconocer a nombre del contratista las comisiones y gastos de administración de los recursos entregados en administración; mientras que los demás gastos o activos, deberán reconocerse de acuerdo con la información, proporcionada por el mandatario.

Adicionalmente, RTVC deberán implementar los procedimientos necesarios 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 con las entidades públicas correspondientes, aun cuando durante la ejecución del contrato o convenio de administración, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia del proveedor que administra los recursos.

Pregunta 3:

De conformidad con los acuerdos 187 de 2005 y 669 de 2017 los cuales regulan las estampillas Pro Cultura y Pro Personas Mayores, respectivamente, los agentes retenedores de las mencionadas estampillas serán las entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital de Bogotá y el sujeto activo es el Distrito Capital.

En consecuencia, la operación recíproca se genera entre el gasto en RTVC y el ingreso en el Distrito Capital de Bogotá como sujeto activo de las estampillas, por los conceptos anteriormente mencionados. No obstante, y para todos los casos de operaciones recíprocas, las entidades como responsables del proceso contable deben adelantar las gestiones administrativas necesarias por cada operación catalogable como recíproca que le permitan soportar sus actuaciones respecto a auditorías tanto de carácter interno como externo.

Pregunta 4:

En relación con la posibilidad de incluir las subcuentas 4.8.08.63 Reintegros y 1.3.84.90 Otras cuentas por cobrar, dentro de las reglas de eliminación, estas serán objeto de estudio y la decisión tomada, será comunicada por la Subcontaduría de Consolidación en próximos días, toda vez, que se debe realizar una detallada evaluación tanto

normativa como de impacto sobre los saldos por conciliar que se puedan presentar ante cambios que se realicen.

CONCEPTO No. 20231100027851 DEL 22-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Patrimonios autónomos de remanentes

Doctora
 FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ
 Coordinadora Contabilidad
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010037072 del 11 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:

“Mediante Decreto 1850 del 16 de Noviembre de 2016, se adoptaron disposiciones relacionadas con el cierre del proceso liquidatorio del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural en Liquidación Creando el Patrimonio Autónomo de Remanentes INCODER en Liquidación cuya administración y vocería está a cargo de FIDUAGRARIA S.A, y cuyo objetivo es la representación judicial de los procesos que tengan origen en asuntos netamente administrativos y/o laborales con ocasión del proceso liquidatorio de INCODER en Liquidación, el pago de los fallos judiciales a que se refiere el parágrafo 2 del artículo 2 del Decreto 1850 de Noviembre de 2016 y adelantar asuntos previamente discriminados, que hayan subsistido con posterioridad al cierre de la liquidación.

Acorde con el objeto del patrimonio autónomo atenderá el pago de los aportes correspondiente al INCODER en Liquidación, respecto del sistema general de seguridad social en pensiones, de los empleados en condición de prepensionados que al cierre de la liquidación de la entidad no hayan adquirido su pensión, y asumirá los pasivos y contingencias laborales que con anterioridad y taxativamente hayan quedado incluidos en el contrato de fiducia.

Como entidad relacionada el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, incorporó en el balance de la entidad la contabilidad del patrimonio autónomo PAR INCODER en Liquidación, con corte 31 de diciembre del 2019, y se continúa actualizando mensualmente, según comunicado de la Contaduría General de la Nación en el cual establece direccionamiento contable a aplicar en los Patrimonios Autónomos y Fondos.

(...)

Con relación a la ejecución del Convenio suscrito con FIDUAGRARIA, este se ha venido prorrogando y adicionando y se tiene prevista su finalización durante la presente vigencia. En este sentido, solicitamos nos indiquen por favor, cuál sería el procedimiento contable para aplicar en el momento del cierre contable de la Fiduciaria y entrega de saldos contables al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural”.

Se realizó llamadas telefónicas los días 14 y 15 de septiembre con el fin de conocer el contexto legal en donde se señalaba quien era el Fideicomitente y beneficiario de los recursos que posee el patrimonio autónomo, pero no se obtuvo respuesta. No obstante, revisada la información del CHIP, esto es, los estados financieros correspondientes al periodo 31 de diciembre de 2022, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural tiene reconocido el patrimonio autónomo PAR INCODER en Liquidación en la subcuenta 192603- Fiduciaria mercantil - patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONSIDERACIONES

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, establece:

” 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

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 o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en

el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, 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 o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Con la actualización del derecho fiduciario que hace parte del plan de activos para beneficios posempleo, se aumentará o disminuirá la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y se aumentará o disminuirá la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151- GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSO. En caso

contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate.

La restitución de recursos del plan de activos para beneficios posemplo se registrará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el valor de los activos restituidos difiere del valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posemplo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

1.2.6. Patrimonios autónomos de remanentes

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad pública se puede constituir una fiducia mercantil para transferir los activos remanentes de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias a cargo de la entidad liquidada.

Una vez extinguida la entidad en liquidación que dio origen al patrimonio autónomo de remanentes, la entidad que se defina en el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación asume las funciones del fideicomitente.

Si la entidad que asume las funciones de fideicomitente es distinta de la entidad que controla los recursos, el fideicomitente debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En todo caso, cuando se asuman obligaciones de la entidad liquidada, estas se registrarán de manera separada en la entidad que asume la obligación y no como parte del derecho en fideicomiso.

En el caso en el que el fideicomitente tenga el control de los recursos, efectuará únicamente el registro contable enunciado en el párrafo anterior.

Para el registro del pago de obligaciones y la actualización del patrimonio autónomo de remanentes, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales 1.2.1.2. y 1.2.1.3. de este Procedimiento” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones anteriormente expuestas y en el entendido que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, es la entidad que asumió las funciones del fideicomitente como entidad relacionada, este ha debido reconocer: i) la información de los derechos fiduciarios controlados por la entidad y administrados a través del contrato de fiducia mercantil en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO; ii) las obligaciones a cargo de la entidad, que serán canceladas con los recursos del patrimonio autónomo constituido, en la subcuenta, cuenta y grupo de la clase 2-PASIVOS, y iii)) actualizar los pagos de las obligaciones y los derechos fiduciarios de acuerdo con los numerales 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria y 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios, de conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, transcrito en las consideraciones de este documento.

En consecuencia, cuando finalice el contrato de fiducia y la fiduciaria cuente con recursos, bienes y derechos que deban ser entregados al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, este deberá reconocer dichos activos mediante un débito en la subcuenta, cuenta y grupo respectivo de la clase 1-ACTIVOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. En caso de que el valor de los recursos restituidos sea superior o inferior al valor de derecho en fideicomiso reconocidos en la información financiera, la entidad dará aplicación a lo señalado en numeral 1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, transcrito en las consideraciones.

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. 20231120037431 DEL 03-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de anticipos efectuados a través de un patrimonio autónomo.

Mayor
 MARY LUZ VELANDIA VELANDIA
 Encargada de las funciones de la Coordinación del Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010042522 del 18 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:

“El Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional celebró el Contrato No. 0120-ARC-CBN1-2022 cuyo objeto es ‘contratar a precios unitarios fijos y sin formula de reajuste, el mantenimiento y reparación estructural de la cimentación y demás obras requeridas, para el hospital de Cartagena, de acuerdo a las especificaciones técnicas y cantidades de obra descritas en los anexos del presente acuerdo y los documentos que lo integran’, el cual fue suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional (MDN) – Armada Nacional (ARC) y el CONSORCIO MANTENIMIENTO NAVAL 2022, por un valor total de \$1.537.378.720, el cual en sus cláusulas determina:

CLAUSULA No.6 ANTICIPO

‘El contratante pagará un anticipo por valor de \$ 270.000.000,00 del valor total del contrato

La Entidad entregará el Anticipo bajo las siguientes condiciones: (...)’.

De otra parte, la misma Unidad Ejecutora celebró el contrato No. 0047-ARC-CBCAI1-2022, cuyo objeto consistía en ‘contratar el suministro, instalación, adecuación y mantenimiento correctivo de manera integral y a todo costo, por el sistema de precios unitarios, fijos y sin formula de reajuste de la infraestructura de los bienes inmuebles de la estación de guardacostas de Urabá’, el cual fue suscrito entre el Ministerio de

Defensa Nacional – Armada Nacional y la empresa EQUIPOS E INGENIERIA DEL CARIBEL S.A.S., por valor de \$487.739.227,61.

‘Cláusula Sexta Primer Pago a Título de Anticipo: (...)

Parágrafo primero. Manejo del Anticipo: para el manejo de los recursos que reciba a título de anticipo, EL CONTRATISTA constituirá un patrimonio autónomo irrevocable a nombre del objeto del contrato y cuyo beneficiario sea el BATALLÓN DE COMANDO Y APOYO DE I.M No. 1 el cual será vigilado por el supervisor del contrato’ (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, los contratistas como FIDEICOMIETENTES constituyeron los Patrimonios Autónomos así: Fiduciaria Banco de Occidente para el contrato No. 0120-ARCCBN1-2022, para dar cumplimiento a la realización de las obras en el Hospital de Cartagena y fiduciaria Alianza S.A para el contrato No. 0047-ARC-CBCAI1-2022.

En conclusión, los recursos entregados por la Armada Nacional a título de ANTICIPOS son depositados a los PATRIMONIOS AUTÓNOMOS, constituidos por parte de los contratistas con las FIDUCIARIAS, para que a través de estos los contratistas en cumplimiento de las normas contractuales vigentes, administren los recursos previstos en los presentes contratos.

El reconocimiento contable efectuado por parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional de los anticipos que fueron girados a los patrimonios autónomos en los dos contratos referenciados anteriormente, la Unidad Ejecutora (Armada Nacional), los registro en la cuenta 1906 - AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En la auditoría financiera practicada a la Armada Nacional por parte de la Contraloría General de la Republica de la vigencia 2022, se estableció el siguiente hallazgo así:

‘(...)

1. Hallazgo No. 2 Cuenta contable 1908 Recursos entregado en administración.

En desarrollo de la auditoría financiera a la Armada Nacional, se revisaron los estados de cuenta de los recursos depositados en fideicomisos, para evaluar su tratamiento contable conforme al marco normativo, y las políticas contables implementadas por el Ministerio de Defensa, entre los cuales se encuentra lo siguiente:

a). Dineros entregados en calidad de Anticipo en patrimonio autónomo de Fiduciaria Banco de Occidente en el marco del contrato No. 0120-ARC-CBN1-2022, para realización de obras en el Hospital Naval de Cartagena.

b). Recursos depositados en calidad de anticipo en Fideicomiso administrado por Alianza Fiduciaria, como parte del contrato 0047- ARC-CBCAI1-2022, para intervención de bienes inmuebles de la estación de guardacostas Urabá.

Al respecto de los recursos referidos, se observan incorrecciones en los saldos de cierre de la vigencia 2022, como se explica a continuación:

- a). del contrato 0120-2022, se presenta incorrección por la clasificación del anticipo entregado por valor de \$270.069.541,41, contabilizado por la Entidad en la cuenta 1906-Avances y anticipos, a pesar de ser administrados a través de fideicomisos.
- b). referente al contrato 0047-2022, se presenta incorrección por la clasificación del anticipo entregado por valor de \$144.333.520,52 contabilizado por la entidad en la cuenta 1906-Avances y anticipos, a pesar de ser administrados a través de fideicomisos.

La incorrección mencionada obedece a que, a pesar del fundamento de la entidad para su contabilización en la subcuenta 190604, la Doctrina contable Pública de la Contaduría General de la Nación establece que, por ser entregados a un privado para su administración, deben contabilizarse en la subcuenta 1908.

(...)

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, para el Ministerio de Defensa Nacional, surge la inquietud respecto del procedimiento a seguir para el adecuado reconocimiento y control de los recursos, considerando las situaciones particulares descritas en este documento y teniendo en cuenta el hallazgo establecido por la Contraloría General de la República (CGR).

Así las cosas, me permito solicitar a ese ente rector, se emita un lineamiento contable para realizar la adecuada clasificación y reconocimiento del hecho económico objeto de hallazgo por parte del ente de control (CGR)".

CONSIDERACIONES

El Contrato No. 0120- ARC-CBN1-2022 celebrado entre Ministerio de Defensa Nacional-Armada Nacional-Base Naval No. 1 A.R.C. "Bolívar" y el CONSORCIO MANTENIMIENTOS NAVAL 2022, señala:

"CLÁUSULA 2. OBJETO (...)

CLÁUSULA 5. VALOR DEL CONTRATO

El valor del contrato asciende a la suma de MIL QUINIENTOS TREINTA Y SIETE MILLONES TRECIENTOS SETENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS VEINTE PESOS CON 54/100 MCTE (\$1.537.378.720,54), Incluido AIU, IVA y demás erogaciones que correspondan, distribuidos así:

Para la vigencia 2022 la suma de DOSCIENTOS SETENTA MILLONES (\$270.000.000,00), en calidad de anticipo y, Para la vigencia 2023 la suma de MIL DOSCIENTOS SESENTA Y SIETE MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL

SETECIENTOS VEINTE PESOS CON CINCUENTA Y CUATRO CENTAVOS M/CTE (\$1.267.378.720,54).

(...)

CLÁUSULA 6. ANTICIPO

ANTICIPO: El CONTRATANTE pagará un anticipo por valor de DOSCIENTOS SETENTA MILLONES DE PESOS M/CTE (\$270.000.000,00) del valor total del contrato.

Aspectos Generales del Anticipo

El anticipo se entiende como un depósito de recursos públicos realizado por la entidad CONTRATANTE al CONTRATISTA, cuyo fin es financiar el inicio y la ejecución del objeto del contrato, que debe ser invertido por el CONTRATISTA en los gastos para lo cual ha sido solicitado, de acuerdo con el 'Plan de Inversión Mensualizado del Anticipo' y debe amortizarse en cada pago.

(...)

Los recursos entregados en calidad de anticipo tienen la condición de fondos públicos hasta el momento en que sean amortizados mediante la facturación, no pueden destinarse a fines distintos a los relacionados con el objeto del contrato. Su mal manejo, el cambio de destinación o su indebida apropiación darán lugar a las responsabilidades penales, disciplinarias y fiscales correspondientes.

El anticipo es de uso exclusivo para la adquisición de elementos e insumos básicos y costos de personal requerido para el cumplimiento del objeto contractual, según lo estipulado en el formato 'Plan de Inversión Mensualizado del Anticipo'.

El CONTRATISTA deberá constituir una fiducia o un patrimonio autónomo irrevocable para el manejo de los recursos que reciba a título de anticipo, con el fin de garantizar que dichos recursos se apliquen exclusivamente a la ejecución del contrato correspondiente. Los pagos del contrato, diferentes al anticipo, se consignarán en la cuenta bancaria que el contratista indicó en el Formato 'Beneficiario Cuenta SIIF'.

(...)

Si al momento de liquidarse el patrimonio autónomo se presentan excedentes de recursos en la cuenta del Anticipo del citado patrimonio, la entidad fiduciaria consignará el valor de estos en la cuenta que para tal efecto se disponga, informando el número y año del Contrato de Obra, el nombre del Contratista y el concepto de la consignación especificando el valor por rendimientos y el valor por saldos de capital.

El CONTRATISTA presentará una certificación expedida por la entidad fiduciaria con la información necesaria sobre el patrimonio autónomo para el giro del Anticipo".

Por otra parte, el Contrato No. 0047-ARC-CBCAI1-2022 celebrado entre el Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional – Batallón de Comando de Apoyo de I.M No. 1, establece:

“CLÁUSULA QUINTA. FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: El Batallón de Comando y Apoyo de I.M. N.1, se obliga con el contratista a pagar el valor del contrato en pesos colombianos en UN PRIMER PAGO EN CALIDAD DE ANTICIPO, los demás PAGOS PARCIALES, contra avances de obra objeto y naturaleza del contrato, una vez recepcionados los servicios a entera satisfacción por parte del Supervisor del contrato, y una vez cumplidos los trámites administrativos a que haya lugar, de conformidad con la disponibilidad del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC) de la Armada Nacional.

(...)

CLÁUSULA SÉXTA. PRIMER PAGO A TÍTULO DE ANTICIPO: Como margo general se tiene que el parágrafo del artículo 40º ‘Del Contenido del Contrato Estatal.’ De la Ley 80 de 1993, otorga la potestad a las Administraciones de ‘...pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos,...’ en los contratos que celebre, siempre que el monto no exceda el ‘...cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato (...) valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales...’. Se hace necesario pactar la forma de pago teniendo en cuenta la necesidad de adquisición de materiales con el fin de ejecutar los mantenimientos durante el desarrollo de la obra en atención al incremento de los precios de los mismos debido a la volatilidad del mercado, incremento del valor del acero, hierro, cobre, demás elementos indispensables para llevar a cabo los mantenimientos. EL BATALLON DE COMANDO Y APOYO DE I.M No.1 Contratante entregará la suma de CIENTO CUARENTA Y CUATRO MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL QUINIENTOS SETENTA Y TRES PESOS CON SESENTA Y CINCO CENTAVOS (\$144.242.573,65) M/CTE, a título de anticipo, luego de cumplirse los siguientes requisitos: (...) f) Que se presente el contrato de fiducia mercantil suscrito con la sociedad fiduciaria autorizada para ese fin por la Superintendencia Financiera por medio del cual se constituye el patrimonio autónomo, para el manejo del anticipo, con el fin de garantizar que dichos recursos se apliquen exclusivamente a la ejecución del contrato correspondiente.

(...)

PARAGRAFO PRIMERO, MANEJO DEL ANTICIPO: Para el manejo de los recursos que reciba a título de anticipo, EL CONTRATISTA constituirá un patrimonio autónomo irrevocable a nombre del objeto del contrato y cuyo beneficiario sea el BATALLON DE COMANDO Y APOYO DE I.M No. 1 el cual será vigilado por el supervisor del contrato. (...) RENDIMIENTO FINANCIEROS DEL ANTICIPO: Los rendimientos financieros que general el anticipo entregado por EL BATALLON DE COMANDO Y APOYO DE INFANTERÍA DE MARINA No. 1 al CONTRATISTA, serán reintegrados cada mes a la Tesorería del BCAI1, en la forma prevista por el artículo 33 del Decreto 4730 de 2005 y serán consignadas en la cuenta que para el efecto se indique.

(...)

PARAGRAFO QUINTO. CERTIFICACION DE LA FIDUCIARIA. – El CONTRATISTA: presentará en el Batallón de Comando y Apoyo de Infantería de Marina N.1 una certificación expedida por la entidad fiduciaria con la información necesaria sobre el patrimonio autónomo para el giro del anticipo.

(...)

NOTA 3: La entidad fiduciaria deberá remitir mensualmente al BATALLON DE COMANDO Y APOYO DE I.M No. 1, al interventor y / supervisor y al CONTRATISTA, dentro de los quince (15) primeros días de cada mes, un informe de gestión sobre el manejo del anticipo en el patrimonio autónomo, el cual contendrá como mínimo la siguiente información: las inversiones realizadas, el saldo por capital, el cual contendrá como mínimo la siguiente información: las inversiones realizadas, el saldo por capital, los rendimientos con corte al último día del ejercicio anterior, los giros o traslados realizados. (...)"

Conforme a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. 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”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.5. Patrimonio autónomo 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 patrimonio autónomo, 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, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Si los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS 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 relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones y derechos estipulados; y iv) la finalidad para la cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos.

En consecuencia, con independencia de la denominación de los contratos y convenios, administrativos o interadministrativos, su reconocimiento contable 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 anterior, y de conformidad con las consideraciones expuestas, aun cuando en los actos jurídicos se hayan pactado anticipos, conforme a su esencia económica estos atenderán al numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Así dado que se identifica que los recursos se giran directamente al patrimonio autónomo, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS 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 actualizará los derechos en fideicomiso reconociendo un gasto o un activo, según corresponda.

CONCEPTO No. 20231120038771 DEL 10-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico.

Doctor
YAIR ALEXANDER VALDERRAMA PARRA
Director Administrativo y Financiero
Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010031832 del 10 de julio de 2023, y en atención a su solicitud realizada en mesa de trabajo radicada con el N° 20230010046742 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 solicitud se señala:

“Teniendo en cuenta el acuerdo para el establecimiento del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico, firmado por los Cancilleres de los cuatro países miembros (Chile, Colombia, México y Perú), que, en su artículo cinco (V) se establece: ‘la administración operativa del Fondo estará a cargo de una entidad de las partes integrantes del Fondo, por un periodo de tres años (3)’. Así mismo, establece que ‘la primera entidad operadora del Fondo será la Agencia de Cooperación Internacional de Chile, y continuará esa función por otro de los miembros del GTC por orden Alfabético’.

Con base en lo anterior, el actual administrador del Fondo es Chile a través de la Agencia de Cooperación Internacional de Chile (AGCID), cuya administración vence en el mes de noviembre del 2023; y Colombia como miembro del GTC (Grupo Técnico de Cooperación en el cual el país está representado por la Cancillería y APC - Colombia), debe asumir la administración del Fondo a partir de esa fecha, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- Estos recursos no hacen parte del Presupuesto General de la Nación, acorde con el concepto emitido por las Dirección del Presupuesto Público nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

- La nación administradora (Colombia), tiene la obligación de presentar informes a los demás países miembros del fondo.
- Desde la Dirección Nacional del Tesoro, se apoyará con el giro de los recursos conforme a los contratos que se generen con cargo al Fondo Alianza Pacífico de los países miembro.
- Actualmente los recursos aportados por los países miembros, se encuentran en una cuenta bancaria destinada únicamente para el manejo de los recursos del Fondo, aperturada en el Banco de la República desde el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Así las cosas, la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC - Colombia, comedidamente solicita del apoyo de la Contaduría General de la Nación a fin de determinar y orientar a la Entidad sobre el rubro no presupuestal y la contabilización de los pagos, teniendo en cuenta los aspectos a considerar por parte el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el Procedimiento de pagos con cargo al fondo que establece:

- La estructura de archivos en SIIF Nación no tiene la posibilidad de crear órdenes de pago con medio de pago abono en cuenta de concepto no presupuestal en moneda diferente a COP, que puedan ser transmitidos por los canales GTA – Motor de Pagos del Banco de la República, o por Citi Direct en archivo ISO xml del Banco Citi Bank.
- El SIIF Nación si permite pagar una orden de pago de concepto no presupuestal en tipo de moneda USD. (permite dar el estado pagado en SIIF con medio de pago Giro, esto no genera archivo y requeriría efectuar el traslado de forma manual bien sea en el Motor de Pagos o en Citi Direct BE)
- Se deberá establecer el rubro no presupuestal que se ajuste al movimiento contable a realizar de no existir se deberá solicitar su creación a la Contaduría General de la Nación”.

Adicionalmente se envió la siguiente información:

“Los recursos aportados por los países miembros, se encuentran en una cuenta bancaria aperturada en el Banco de la República desde el Ministerio de Hacienda y Crédito Público número 51499956 denominada DTN-ALIANZA DEL PACIFICO - APC COLOMBIA y en la cual se encuentran consignados actualmente los recursos aportados por lo gobierno de Chile, Colombia, México y Perú, clasificados actualmente como recaudos por imputar a nombre de APC Colombia.

- Mediante concepto emitido el 13 de junio de 2023, por la Cancillería a solicitud de APC Colombia concluyo: ‘(...) se considera que APC Colombia puede asumir la gerencia y administración del Fondo con miras a satisfacer las obligaciones asumidas a nivel internacional por Colombia, en consonancia con los principios de la administración pública.’

- La Contaduría General de la Nación atendiendo el incidente No INC-080217 radicado por Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) creó la posición PPNP '2-80-02-01 RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA DIRECCIÓN DEL TESORO NACIONAL, DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL', parametrizado con cuentas contables 290201001 En Administración y 470808 Funcionamiento.
- Que el artículo 2.9.1.1.5 del decreto 1068 de 2015 establece: "ARTÍCULO 2.9.1.1.5. Obligatoriedad de utilización del Sistema. Las entidades y órganos ejecutores del Presupuesto General de la Nación, las Direcciones Generales del Presupuesto Público Nacional y de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Contaduría General de la Nación, o quienes hagan sus veces, deberán efectuar y registrar en el SIIF Nación las operaciones y la información asociada con su área de negocio, dentro del horario establecido, conforme con los instructivos que para el efecto expida el Administrador del Sistema." (...)

Con base en todo lo anterior, y toda vez que Colombia como administrador del Fondo debe llevar el registro de las operaciones, generar informes, realizar cadena financiera se hace necesario contar con un sistema que garantice la integridad de la información y permita el flujo de operaciones entre el depositario del dinero (DTN), el administrador de los recursos (APC) y el proveedor de los bienes o servicios que se requiere para su operación y cumplimiento de los compromisos asumidos por Colombia.

Por tanto, APC Colombia solicita la coordinación de una mesa de trabajo entre MHCP (DTN – SIIF), CGN y APC con el fin de definir la ruta de trabajo que permita dar cumplimiento a los requerimientos que Colombia (como país), adquiere como administrados del Fondo Alianza Pacífico".

La mesa de trabajo se realizó el 01 de noviembre de 2023, a la cual asistió personal en representación de APC Colombia, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, la Administración del sistema SIIF y la CGN. Durante esta mesa, cada una de las partes expresó su punto de vista respecto al posible tratamiento contable que se debía dar a los recursos del Fondo que recibe Colombia como país miembro de la Alianza del Pacífico y de las posibilidades de seguimiento y control con que se cuentan a través del sistema SIIF.

CONSIDERACIONES

La Ley 1897 de 2018, por medio la cual se aprueba el Acuerdo para el Establecimiento del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico, suscrito en Cali, República de Colombia, el 22 de mayo de 2013, decreta:

"Artículo 1°. Apruébese el 'Acuerdo para el Establecimiento del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico', suscrito en Cali, República de Colombia, el 22 de mayo de 2013.

Artículo 2°. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley 7ª de 1944, el 'Acuerdo para el Establecimiento del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico',

suscrito en Cali, República de Colombia, el 22 de mayo de 2013, que por el artículo primero de esta ley se aprueba, obligará a la República de Colombia a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional respecto del mismo”.

El Acuerdo para el Establecimiento del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico, suscrito el 22 de mayo de 2013, establece:

“Artículo I

Objeto

Las partes deciden crear el ‘Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico’ como mecanismo que facilite, dinamice y permite la financiación de acciones de cooperación en el marco de la Alianza del Pacífico.

(...)

Artículo II

Conformación del Fondo

El Fondo estará constituido por los aportes anuales de los Países que suscriben el presente Acuerdo, así como por aportes provenientes de terceros, de acuerdo al procedimiento que las Partes convengan en el Reglamento Operativo del presente Acuerdo.

(...)

Artículo V

Administración del Fondo.

El Consejo de Ministros será la entidad encargada de aprobar el plan de trabajo y su respectivo presupuesto anual.

El Grupo Técnico de Cooperación de la Alianza del Pacífico en adelante GTC, será el responsable de la gestión del Fondo y de aprobar, coordinar y supervisar la ejecución de sus proyectos, programas y actividades de cooperación, de conformidad con los lineamientos establecidos por el Consejo de Ministros.

La administración operativa del Fondo estará a cargo de una Entidad de las partes integrantes del Fondo, por un periodo de tres (3) años. Dicha entidad podrá contratar a nombre de las Partes, y con cargo a los recursos del Fondo.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, la primera Entidad Administradora del Fondo será la Agencia de Cooperación Internacional de Chile, y continuará esa función

por otro de los miembros del GTC por orden alfabético. El GTC, a través de comunicaciones escritas, podrá acordar un orden distinto, según se estime pertinente.

El presente Acuerdo contará con un Reglamento Operativo que será elaborado por el GTC, y aprobado por el Consejo de Ministros y su cumplimiento será obligatorio para las Partes” (Subrayado fuera de texto).

El Reglamento Operativo del Acuerdo para el Establecimiento del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico, anexo a la Decisión No. 7 del Consejo de Ministros del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico, aprobado durante el año 2020, señala:

“I. Disposiciones Generales

Artículo 1.- Objeto

El presente Reglamento tiene por objeto establecer las normas y los procedimientos para la organización y el funcionamiento del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico.

(...)

II. Finalidad del Fondo

Artículo 3.- El Fondo

El Fondo es el mecanismo que facilita, dinamiza y permite la financiación de programas, proyectos y actividades de cooperación, cuya ejecución es aprobada, coordinada y supervisada por el GTC de conformidad con lo establecido en el Acuerdo y el presente Reglamento. El Fondo es único y sin distinción de origen.

Artículo 4.- Independencia y Movilidad

Las Partes garantizarán la independencia administrativa y tributaria del Fondo y la libre movilidad de los recursos, y facilitarán su entrada y salida de sus respectivos territorios.

III. Constitución y Contribuciones al Fondo

Artículo 5.- Conformación del Fondo

1. El Fondo está conformado por:

- a) Aportes de las partes; y
- b) Aportes de terceros.

2. Todo aporte al Fondo deberá ser depositado en la cuenta corriente en dólares de los Estados Unidos de América, que con dicha finalidad, mantenga la Entidad Administradora.

(...)

IV. Órganos de Administración del Fondo

Artículo 8.- Órganos de Administración del Fondo

Los órganos de administración del Fondo serán:

- El Consejo de Ministros.
- El Grupo Técnico de Cooperación.
- La Entidad Administradora.
- El Grupo de Alto Nivel.

(...)

8.3 Entidad Administradora

Sus principales funciones y responsabilidades son:

- a) Administrar los recursos del Fondo, siendo responsable de su buen uso y utilización;
- b) Abrir una cuenta corriente independiente en dólares de los Estados Unidos de América, de conformidad con su respectivo ordenamiento jurídico, en la que se recibieran los aportes para el Fondo;
- c) Enviar al GTC, dentro de los quince (15) días siguientes al final de cada semestre, los Informes de Ejecución sobre la utilización de los recursos del Fondo y sobre la ejecución de los programas, proyectos y actividades de cooperación en los formatos previamente establecidos y aprobados por el GTC;
- d) Suscribir y liquidar, en representación de las Partes, los contratos de bienes y servicios que se requieran para la administración operativa del Fondo;
- e) Coordinar el proceso de traspaso de la administración operativa del Fondo con la Entidad Administradora entrante, dentro de un plazo no inferior a tres (3) meses antes de finalizar el período de administración de la Entidad Administradora saliente con la finalidad de lograr, al cierre de la administración, todos los traspasos operativos, administrativos y contables de forma ágil, oportuna y transparente;
- f) Contratar la auditoría financiera con base en los términos de referencia aprobados por el GTC;
- g) Entregar a la Entidad Administradora entrante, al concluir su periodo, un Acta de Cierre, que incluirá las cuentas, programas, proyectos y actividades de cooperación, así como el dictamen de los estados financieros una vez finalizada la auditoría. Dicho dictamen contendrá la opinión expresada el auditor sobre la razonabilidad de las cifras y operaciones ejecutadas; y

h) Elaborar y entregar al GTC, al término de su administración, un Informe Final de Gestión que contenga datos acerca de los programas, proyectos y actividades de cooperación desarrollados, la situación financiera y cualquier información que resulte relevante sobre el periodo completo de administración.

(...)

Artículo 9.- Gastos de administración y operación del Fondo

1. La Entidad Administradora deberá proporcionar la infraestructura mínima básica de operación para que el recurso de gasto operativo y administrativo se pueda destinar mayoritariamente a la contratación de capital humano para la gestión del Fondo.

2. Toda contratación vinculada a la administración y ejecución del Fondo se sujetará a la legislación nacional de la Parte a la que pertenezca la Entidad Administradora.

3. En el tercer año de gestión de cada Entidad Administradora, se debe prever en el Plan de Trabajo el costo de la auditoría externa, la cual será financiada con cargo a los gastos de administración y operación del Fondo.

(...)

VII. Control Financiero y Evaluación del Fondo

Artículo 16.- Contabilidad

El manejo de los recursos del Fondo es el objeto de una contabilidad propia que permite en todo momento conocer los ingresos y la afectación exacta de los pagos, la cual será definida por los procedimientos propios de la Entidad Administradora” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por las resoluciones 090 de 2020 y 064 de 2022, menciona:

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta 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. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad directamente o a través de otras entidades” (Subrayado fuera de texto).

Además, en el mencionado CGC se indica la siguiente dinámica para la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS:

“SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o del pago de pasivos de la entidad que controla los recursos.
- 2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos.
- 3- Los menores valores originados en la administración de los recursos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.
- 2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y dado que los recursos en administración se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, es pertinente definir que los recursos recibidos del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico corresponden a recursos recibidos en administración por parte de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), dado que serán gestionados a través de una cuenta bancaria independiente de los demás recursos de la entidad y, por tanto, no pueden ser incluidos como parte de los recursos de la entidad.

Con la recepción de los recursos en la cuenta bancaria dispuesta en el Banco de la República y creada por la DGCPTN, esta registrará un débito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se ejecuten los recursos en las actividades aprobadas para el Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico, y con el giro de los recursos a los beneficiarios de los pagos, la DGCPTN debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

En el caso de que se generen rendimientos financieros por los recursos depositados en la cuenta bancaria, la DGCPTN los registrará a través de un débito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con la gestión operativa y administrativa que realiza APC Colombia a los recursos del Fondo de Cooperación de la Alianza del Pacífico, la entidad podrá reconocer estos recursos a través de cuentas de orden, para lo cual, durante el periodo contable del año 2023 debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

A partir del periodo contable del año 2024, la entidad controlará los recursos del Fondo a través de la subcuenta que se creará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, en la próxima actualización al CGC.

(...)

Finalmente, en cuanto a las inquietudes planteadas sobre el SIIF, el 16 de junio se dio respuesta a incidente INC-080217 radicado por Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), mediante el cual se solicitó la creación de la PPNP "2-80-02-01 RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA DIRECCIÓN DEL TESORO NACIONAL, DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL".

Una vez creada esta PPNP, se definieron los parámetros en las en las tablas de eventos contables: TCON08 Pagos No Presupuestales y TCON14 Otros Pagos, así:

TCON08 PAGOS NO PRESUPUESTALES

Codigo Catalogo Pago No Presupuestal	Descripcion Catalogo Pago No Presupuestal	Codigo Contable Debe	Descripcion Codigo Contable Debe	Codigo Contable Haber	Descripcion Codigo Contable Haber	Vigente
2-80-02-01	RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA D.T.N , DE LA ADMON CENTRAL	290201001	En administracion	290201001	En administracion	SI

TCON14 OTROS PAGOS

Tipo Registro	Codigo Rubro No Presupuestal	Descripcion Rubro No Presupuestal	Tipo Beneficiario	Medio de Pago	Misma ECP	Codigo Asiento1 Debe	Descripcion Asiento1 Debe	Codigo Asiento1 Haber	Descripcion Asiento1 Haber	Codigo Asiento2 Debe	Descripcion Asiento2 Debe	Vigente
Pago No Prsptl	2-80-02-01	RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA D.T.N , DE LA ADMON CENTRAL	Beneficiario final	Abono en cuenta	SI	290201001	En administracion					SI
Pago No Prsptl	2-80-02-01	RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA D.T.N , DE LA ADMON CENTRAL	Beneficiario final	Giro	SI	290201001	En administracion					SI
Pago No Prsptl	2-80-02-01	RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA D.T.N , DE LA ADMON CENTRAL	Beneficiario final	Abono en cuenta	NO	290201001	En administracion	470508	Funcionamiento	570508	Funcionamiento	SI
Pago No Prsptl	2-80-02-01	RECURSOS ADMINISTRADOS POR LA D.T.N , DE LA ADMON CENTRAL	Beneficiario final	Giro	NO	290201001	En administracion	470508	Funcionamiento	570508	Funcionamiento	SI

Adicionalmente, con respecto a los pagos en monedas diferentes al COP en el sistema, sus definiciones son de carácter funcional y son de competencia de la Administración del SIIF Nación.

Por último, por medio de este concepto se deroga el concepto emitido por la CGN mediante radicado No. 20231100025111 del 25 de agosto de 2023 dirigido a su despacho.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20231100000211 del 05-01-2023
 20231100007951 del 15-03-2023

20231100008451 del 24-03-2023
20231100008541 del 27-03-2023
20231100010151 del 27-04-2023
20231120010271 del 27-04-2023
20231100010381 del 02-05-2023
20231110014821 del 12-05-2023
20231100016451 del 22-06-2023
20231120016641 del 25-07-2023
20231100020311 del 19-07-2023
20231100020971 del 27-07-2023
20231100024471 del 22-08-2023
20231100025721 del 01-09-2023
20231120026321 del 11-09-2023
20231120026641 del 29-09-2023
20231100026681 del 12-09-2023
20231100027461 del 20-09-2023
20231100029571 del 10-10-2023
20231100030031 del 13-10-2023
20231100036431 del 27-10-2023
20231100039921 del 17-11-2023
20231100040061 del 20-11-2023
20231100041951 del 30-11-2023
20231100044441 del 21-12-2023
20231100044631 del 22-12-2023
20231100044681 del 22-12-2023

1.3.9 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.3.10 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO

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

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”.

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.

1.3.11 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.12 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100008331 del 17-03-2023
20231100028611 del 04-10-2023

1.3.13 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA

CONCEPTO No. 20231100035971 DEL 25-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la tasa retributiva y como reportar los saldos de esta en las operaciones recíprocas.

Doctor
CARLOS ANDRÉS DUQUE COLORADO
Profesional Especializado - Dirección Financiera
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca-CVC
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010043302 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:

“Actualmente la CVC tiene una diferencia en el reporte de las operaciones recíprocas por concepto de tasa retributiva, ya que el valor que nosotros (CVC) tenemos en cuentas por cobrar al Distrito, El Distrito no lo está (sic) reportando, ya que este saldo se encuentra en reclamación ante el Tribunal Contencioso Administrativo.

Por lo anterior se requiere de un concepto por parte de la CGN, en donde nos orienten sobre cómo debemos proceder contablemente y como se debe reportar estos saldos en las operaciones recíprocas”.

Mediante comunicación enviada por correo electrónico el 04 de octubre de 2023, el consultante amplió la consulta, así:

“Dando alcance al concepto solicitado, informo que las diferencias que se presentan entre La CVC y el Distrito de Cali, surgen entre otras porque en su momento, el recaudo de la Tasa Retributiva lo hace EMCALI y este lo reporta al DAGMA (Distrito de Cali) y el DAGMA lo reporta a la CVC, pero el DAGMA todavía no ha recibido el recaudo porque (sic) EMCALI no ha transferido los recursos, es por esta razón que existe una diferencia

en operaciones recíprocas, ya que el DAGMA no ha recibido los recursos y demandó a EMCALI por los mismos, pero la CVC en sus ingresos ya los reconoció. Se debe tener presente que la CVC debía reconocer solo el 50% del total del Recaudo por parte del DAGMA, pero el DAGMA no los ha recaudado y la CVC ya los reconoció”.

CONSIDERACIONES

La Ley 99 de 1993, “por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 66. Competencia de Grandes Centros Urbanos. (Modificado por el art. 13, Decreto 141 de 2011); Los municipios, distritos o áreas metropolitanas cuya población urbana fuere igual o superior a un millón de habitantes (1.000.000) ejercerán dentro del perímetro urbano las mismas funciones atribuidas a las Corporaciones Autónomas Regionales, en lo que fuere aplicable al medio ambiente urbano. Además de las licencias ambientales, concesiones, permisos y autorizaciones que les corresponda otorgar para el ejercicio de actividades o la ejecución de obras dentro del territorio de su jurisdicción, las autoridades municipales, distritales o metropolitanas tendrán la responsabilidad de efectuar el control de vertimientos y emisiones contaminantes, disposición de desechos sólidos y de residuos tóxicos y peligrosos, dictar las medidas de corrección o mitigación de daños ambientales y adelantar proyectos de saneamiento y descontaminación.

(...)

Los municipios, distritos o áreas metropolitanas de que trata el presente artículo asumirán ante las Corporaciones Autónomas Regionales la obligación de transferir el 50% del recaudo de las tasas retributivas o compensatorias causadas dentro del perímetro urbano y de servicios, por el vertimiento de afluentes contaminantes conducidos por la red de servicios públicos y arrojados fuera de dicho perímetro, según el grado de materias contaminantes no eliminadas con que se haga el vertimiento.”
(Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 180 de 2023, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un

fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 593 de 2018, señala:

“3. PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA

3.1. Liquidación y recaudo de la tasa retributiva o compensatoria y del porcentaje de dicha tasa a favor de las CAR

Con la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones por concepto de tasa retributiva o compensatoria, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán el ingreso por el valor total por concepto de la tasa retributiva o compensatoria, para lo cual debitarán la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditarán la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, el municipio, distrito o área metropolitana registrará la obligación de transferir el 50% del valor recaudado por concepto de la tasa retributiva o compensatoria a las CAR, para lo cual debitará la subcuenta 542323-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con base en la información suministrada por los municipios, distritos o áreas metropolitanas, las CAR registrarán el ingreso correspondiente al 50% del valor recaudado de la tasa retributiva o compensatoria mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 442825-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, los municipios, distritos o áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho y el ingreso de los municipios, distritos o áreas metropolitanas con la obligación y el gasto de la entidad pública obligada al pago de la tasa retributiva o compensatoria.

El derecho y el ingreso de las CAR, con la obligación y el gasto del municipio, distrito o área metropolitana, por concepto de la transferencia del 50% del recaudo de la tasa retributiva o compensatoria” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

El artículo 66° de la Ley 99 de 1993 señala que, los municipios, distritos o áreas metropolitanas asumirán ante las Corporaciones Autónomas Regionales la obligación de transferir el 50% del recaudo de las tasas retributivas o compensatorias causadas dentro del perímetro urbano y de servicios, por el vertimiento de afluentes contaminantes conducidos por la red de servicios públicos y arrojados fuera de dicho perímetro, según el grado de materias contaminantes no eliminadas con que se haga el vertimiento.

Es así como el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, indica el tratamiento contable del porcentaje de la tasa retributiva que deben realizar las entidades intervinientes en este hecho económico. Por lo que, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios o distritos registrarán el ingreso por el valor total de la tasa retributiva o compensatoria, mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, con el recaudo el municipio o distrito registrará la obligación de transferir el 50% del valor recaudado por concepto de la tasa retributiva o compensatoria a las CAR, para lo cual debitará la subcuenta 542323-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Con base en esta información las CAR registrarán el ingreso correspondiente al 50% del valor recaudado de la tasa retributiva o compensatoria mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 442825-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En atención a lo mencionado en su consulta, como aún no se ha realizado el recaudo por parte del Distrito de Cali, este no ha reconocido el gasto por transferencia y la obligación de transferir a la CAR dichos recursos. Por lo tanto, la CAR cometió un error al reconocer en su información financiera el 50% de la tasa retributiva o compensatoria como ingreso y cuenta por cobrar.

Por lo anterior, la CAR deberá aplicar 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, incluida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. La corrección de este error deberá realizarse mediante la afectación de la cuenta por cobrar

cuya contrapartida será la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error se cometió en periodos anteriores.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá reexpresar retroactivamente la información comparativa afectada por el error, así como presentar sus efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. Si, por el contrario, el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Si el error se cometió en el periodo contable actual, la CAR reversará las partidas de activo e ingreso, erróneamente registradas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100000991 del 23-01-2023
20231100001061 del 24-01-2023
20231100023111 del 10-08-2023
20231100029011 del 06-10-2023
20231100032311 del 20-10-2023

1.3.14 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

CONCEPTO No. 20231100044111 DEL 18-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos recibidos en administración en el FONPET.

Doctora
 FLOR ESTHER SALAZAR GUATIBONZA
 Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20230010050542 del 01 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 contabilidad de los recursos de FONPET, registra en la cuenta contable 2902– Recursos Recibidos en Administración, los recursos distribuidos y no distribuidos a las Entidades territoriales. En el movimiento contable realizado en la cuenta contable mencionada anteriormente se incluye: aportes realizados por la Entidad Territorial y la Nación, rendimientos generados por la administración del portafolio y retiros autorizados y pagados para la Entidad Territorial, sin embargo, en la revisión realizada por la Contraloría General de la Republica -CGR-, para la vigencia 2021, en su informe final, realizó hallazgo sobre la no constitución de un derecho por cobrar en el Estado Financiero del FONPET por concepto de rendimientos financieros generados por los recursos del FONDO, el hallazgo mencionado se adjunta a este documento “Hallazgo N°5”.

Teniendo en cuenta el informe de la CGR en el hallazgo N° 5, solicitamos a la Contaduría General de la Nación –CGN-, emitir concepto sobre la aplicación de algún tipo de ajuste en las cuentas contables del activo, pasivo y/o cuentas de orden en el Estado Financiero del FONPET en cumplimiento de la Resolución 386 de 2018, teniendo en cuenta la

estructura contable del FONPET en la cual no está incluida una cuenta contable para el reconocimiento de los rendimientos pendientes de cobro”.

CONSIDERACIONES

La Norma de inversiones de administración de liquidez de 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:

“1.4. Medición posterior

12. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones de administración de liquidez se medirán atendiendo la categoría en la que se encuentran clasificadas” (Subrayado fuera de texto).

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 428 de 2018, establece:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FONPET, llevará la contabilidad de dicho Fondo, la cual se actualizará, en forma mensual, a partir de los siguientes registros contables:

1. RECURSOS RECIBIDOS

Los recursos recibidos por el FONPET, bien sea en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) o en las sociedades administradoras, distribuidos o no en las cuentas de las entidades territoriales, se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3. ACTUALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES Y RECAUDO DE RENDIMIENTOS

Con base en la información reportada por la DGCPTN y por las sociedades administradoras, las inversiones se actualizarán conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

Cuando se reciban los rendimientos en efectivo de las inversiones, bien sea intereses o dividendos, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.

(...)

6. REGISTROS EN CUENTAS DE ORDEN

En la contabilidad del FONPET, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe registrar, en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. El acumulado anual de los rendimientos, distribuidos y no distribuidos, para lo cual debitará la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 936901-Rendimientos anuales generados de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES - FONPET” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, para el reconocimiento contable de los hechos económicos del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET) se atenderán los lineamientos del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De acuerdo con lo anterior, los recursos que recibe el FONPET para su administración deben ser registrados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en la contabilidad del FONPET, 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.

Dado que el FONPET realiza inversiones con los recursos recibidos en administración, estas inversiones serán registradas por el MHCP en la contabilidad del FONPET, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, de acuerdo con el tipo de inversión que se haya efectuado, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Según lo señalado por el Procedimiento, las inversiones realizadas por el FONPET se deberán actualizar conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez para Entidades de Gobierno, norma que señala que la medición posterior de las inversiones se hará atendiendo a la categoría en la cual estén clasificadas. Por lo tanto, los rendimientos generados por dichas inversiones serán registrados por el MHCP, en la contabilidad del FONPET, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, al ser recursos administrados.

Cuando se efectúe el recaudo de los rendimientos, el MHCP registrará en la contabilidad del FONPET un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS

EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20231100018301 del 05-07-2023

1.3.15 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**CONCEPTO No. 20231100007431 DEL 10-03-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados, recibidos y ejecutados a través de un fondo administrado por la DDT, como tesorería centralizada.

Doctora
CRISTINA CÉSPEDES C.
Contraloría de Bogotá
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° 20231100005532 del 02 de febrero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el Decreto 273 del 14 de diciembre de 2020, se crea la Agencia Distrital para la Educación Superior, la Ciencia y la Tecnología Atenea como una entidad pública de naturaleza especial, con personería jurídica, autonomía administrativa, financiera y presupuestal y patrimonio propio, adscrita a la Secretaría de Educación.

Con el Acuerdo 810 de mayo de 2021, se crea el Fondo Cuenta acumulativo para la Agencia Distrital para la Educación Superior, la Ciencia y la Tecnología Atenea como una cuenta especial sin personería jurídica para el manejo presupuestal, contable y de tesorería de los recursos financieros destinados al cumplimiento de su objeto, al igual que para el ejercicio de las funciones esenciales de la Agencia.

ATENEA solicitó a la Dirección Distrital de Tesorería que realizara la administración tesimal de sus recursos, debido a su reciente creación y falta de personal, lo cual fue aceptado por la DDT a partir del 10 de diciembre de 2021, para lo cual abrió una cuenta bancaria en la cual se depositan todos los recursos de Atenea.

Teniendo en cuenta que los recursos son de Atenea y el ordenador del gasto es el Director de esta, se solicita lo siguiente:

- 1.- Qué registro contable debe hacer Atenea para reconocer la creación de dicho Fondo Cuenta acumulativo y los recursos allí depositados?
2. Qué registro contable debe hacer Atenea cuando recibe recursos por transferencias de Hacienda y que son depositados directamente en el Fondo Cuenta que administra tesoralmemente la DDT.
3. Qué registro contable debe hacer Atenea cuando recibe recursos de otras entidades públicas por concepto de convenios interadministrativos, los cuales son depositados en el citado Fondo cuenta?
3. Qué registro contable debe hacer Atenea cuando ejecuta recursos de otras entidades públicas por concepto de convenios interadministrativos, los cuales están depositados en el citado Fondo cuenta?''.

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, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 006 de 2017 y actualizado por la Resolución 064 de 2022, menciona:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL

o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.3.3. Compensación de recursos en la tesorería centralizada

La compensación de recursos por parte de una tesorería centralizada se realiza cuando se cancelan obligaciones y derechos de entidades del mismo nivel, con recursos que hacen parte del sistema de cuenta única. Estas compensaciones pueden hacerse entre el fondo común de la tesorería centralizada y los fondos administrados, o entre fondos administrados.

Para efectos del presente procedimiento, el fondo común de una tesorería centralizada está conformado por los recursos recaudados, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel. Por su parte, el fondo administrado corresponde a los recursos en efectivo a favor de la entidad, trasladados a la tesorería centralizada para su administración.

1.3.3.1. Compensación entre el fondo común y un fondo administrado

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, cuya obligación se cancele con recursos del fondo común y cuyo derecho se recaude mediante el incremento del fondo administrado, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.3.3.2. Compensación entre fondos administrados

Cuando dos entidades tengan obligaciones y derechos recíprocos, que se cancelen con fondos administrados, siendo ambos fondos manejados por la tesorería centralizada a través de un sistema de cuenta única, se realizarán los siguientes registros:

La entidad que tiene registrada la obligación debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La entidad que tiene registrado el derecho debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho que se recauda.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, identificando la entidad que cancela la obligación, y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, identificando la entidad que recauda el derecho.

1.3.4. Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Para el registro de la distribución de rendimientos financieros con recursos del financiamiento interno aplicará lo definido en el numeral 1.3.3.1 Compensación entre el fondo común y un fondo administrado, de este procedimiento” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se aplicará el numeral 1.3 Recursos administrados por un sistema de cuenta única para el reconocimiento de los recursos de Atenea que son administrados a través de la Dirección Distrital de Tesorería (DDT), por cuanto esta última actúa en calidad de tesorería centralizada.

Por lo tanto, corresponderá a Atenea reconocer en su información financiera los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos relacionados con los recursos que se encuentren administrados a través de la DDT.

Con lo anterior, se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

1. Creación del fondo y entrega de recursos

Con la creación del fondo cuenta, como fondo administrado por la entidad Atenea, y la entrega de los recursos para ser administrados por la DDT, Atenea registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Transferencia de recursos de la SDH al fondo

Cuando Atenea tenga derecho a recibir recursos de la Secretaría Distrital de Hacienda y estos se encuentran administrados por la DDT, independientemente de que estos sean girados desde el fondo común o de un fondo administrado, Atenea registrará el recaudo del derecho debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo contable 13-CUENTAS POR COBRAR.

3. Recursos recibidos en el fondo provenientes de convenios interadministrativos

Independientemente del concepto bajo el cual Atenea recibe recursos en el desarrollo de los convenios interadministrativos, deberá registrarlos debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por cuanto son recaudados directamente en el fondo administrado por la DDT, y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del derecho recaudado, del pasivo generado o del ingreso causado.

4. Ejecución de los recursos de convenios interadministrativos depositados en el fondo

Dado que los recursos se encuentran en el fondo administrado por la DDT y serán girados desde esas cuentas a los terceros relacionados en la ejecución de los convenios interadministrativos, Atenea reconocerá este hecho debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del activo o gasto generado o del pasivo cancelado y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Se recomienda que haya un adecuado flujo de información entre Atenea y la DDT, por cuanto al tratarse 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 Atenea no ha efectuado el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los recursos entregados al fondo administrado por la DDT 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, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20231110027991 DEL 25-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Cruce de cuentas entre entidades por acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias

Doctor
 JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA
 Subcontador de Centralización de la Información
 U.A.E. Contaduría General de la Nación - CGN
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el No. 20231230026251 de 5 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 solicita concepto sobre la posibilidad de usar las subcuentas 472207 y 572207 de cancelación de pagos de sentencias, en lugar de las subcuentas 472201 y 572201 de Cruce de cuentas, para el caso del reconocimiento contable de los cruces de cuentas entre entidades por acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias. Adicionalmente, solicita revisar este aspecto en el Procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones interinstitucionales.

"Lo anterior, teniendo en cuenta que dicho ajuste permitiría que las definiciones realizadas por las entidades en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación se ajusten más a la naturaleza de los hechos económicos, por cuanto las subcuentas 472201 y 572201 de cruces de cuentas son utilizadas para el reconocimiento de diversos hechos económicos.

Adicionalmente, existen cruces de cuentas que tienen cuentas específicas, por ejemplo, las cuotas de fiscalización y auditaje. Por lo que, en ese sentido, no sería la primera vez que se manejaría una subcuenta diferente a cruce de cuentas para el reconocimiento de una compensación".

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la regulación contable, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 064 de 2022, define:

“2. OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

Corresponden a las operaciones realizadas entre entidades sin que se requiera manejo de efectivo, tales como el cruce de cuentas, el pago de obligaciones con títulos y las operaciones no monetizadas con recursos de crédito externo.

2.1. Cruce de cuentas

El cruce de cuentas consiste en extinguir derechos y obligaciones expresas y exigibles a la fecha de cruce, de conformidad con las disposiciones normativas que las autoricen, entre entidades que son recíprocamente deudoras y acreedoras.

2.1.1. Cruce de cuentas entre entidades por acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias

Cuando una persona natural o jurídica tiene un saldo a favor, como consecuencia de sentencias y conciliaciones judiciales, en una entidad que ejecuta recursos del presupuesto y, a su vez, esta persona tiene obligaciones tributarias con la entidad que administra los impuestos, procede el cruce de cuentas.

El cruce de cuentas se realiza entre las entidades que tienen registrado el pasivo y las que tienen registrada la renta por cobrar.

Para el efecto, la entidad acreedora debitará el pasivo, por el monto autorizado, en la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 472201-Cruce de cuentas de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, con base en el acto administrativo expedido por la entidad que administra los impuestos.

Por su parte, la entidad que administra los impuestos cancelará la renta por cobrar registrada a cargo de la persona natural o jurídica beneficiaria de la sentencia o conciliación judicial, mediante una operación de enlace con la entidad que tiene la acreencia. En este sentido, debitará la subcuenta 572201-Cruce de cuentas de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará las subcuentas, dependiendo del tipo de obligación tributaria y la naturaleza del impuesto, de las cuentas 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL o 1310-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES, del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, según corresponda” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Por lo expuesto, las entidades deben aplicar el numeral 2.1.1. Cruce de cuentas entre entidades por acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias del Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, el cual define el tratamiento contable relacionado con el cruce de cuentas entre entidades con acreencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias.

No obstante, conforme a la nueva información referente a lo manifestado por la DIAN en mesas de trabajos realizadas con el GIT de Sistema Integrado de Información Nación - SIIN de la CGN se revisará y, de ser necesario, se modificará en el citado procedimiento el tratamiento contable de la compensación entre entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación con sentencias a favor de un tercero que tiene a su cargo obligaciones tributarias y la DIAN.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231110014821 del 12-05-2023
20231100016611 del 26-06-2023
20231110020771 del 27-07-2023
20231120026321 del 11-09-2023
20231100036431 del 27-10-2023
20231120038771 del 10-11-2023

1.3.16 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS

CONCEPTO No. 20231100020201 DEL 19-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes transferidos a CISA de acuerdo con lo estipulado por el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DIAZ
Directora de Finanzas
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027772 del 07 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:

“Revisado el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026, el artículo 330 contempla la movilización de activos a favor de la Central de Inversiones S.A - CISA, así:

‘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’

Por lo anterior, y considerando que el Ministerio de Defensa Nacional tiene suscrito un contrato marco interadministrativo de compraventa, para el diagnóstico integral,

saneamiento y comercialización de bienes inmuebles con la Central de Inversiones S.A -CISA, y atendiendo la normatividad en mención se presenta la siguiente consulta:

¿Identificados los bienes inmuebles no requeridos para el ejercicio de las funciones, estos deberán ser objeto de reclasificación contable?

Cuando se genere el hecho económico 'transferencia de bienes inmuebles', ¿cuál es la afectación contable que debe realizar el Ministerio de Defensa Nacional?

El contrato mencionado contempla venta y/o comercialización de los inmuebles de propiedad del Ministerio que no requiera para sus funciones y para apoyar la financiación del proyecto fortaleza (construcción de la sede del Ministerio de Defensa), ¿Cuál es la afectación contable cuando la Central de Inversiones S,A -CISA, venda o comercialice el bien inmueble entregado por la entidad?"

CONSIDERACIONES

El artículo 238 de la Ley 1450 de 2011 establece:

"ARTÍCULO 238. Movilización de activos. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todas las entidades públicas del orden nacional deberán transferir a la Central de Inversiones S.A -CISA-, a título gratuito y mediante acto administrativo, los bienes inmuebles, participaciones accionarias y activos de su propiedad que no requieran para el ejercicio de sus funciones. CISA podrá gestionarlos, comercializarlos o transferirlos a entidades públicas a cualquier título para el desarrollo de proyectos en el marco de la presente ley.

El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA estará exento de los gastos e impuestos nacionales asociados a dicho acto.

(...)

PARÁGRAFO 2. Los inmuebles que se hubieran transferido por parte de las Entidades Públicas a CISA en virtud de este artículo y del artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, que al 01 de junio de 2023 no hayan sido enajenados por CISA, podrán enajenarse por esta entidad de acuerdo con sus políticas y procedimientos.

PARÁGRAFO 3. Las entidades públicas podrán transferir a título gratuito a CISA los activos recibidos en virtud de la aplicación de cláusulas de reversión pactadas en sus contratos, así como autorizar la transferencia de activos remanentes de procesos de liquidación a favor de CISA como pago total o parcial de los créditos reconocidos en dichos procesos de liquidación cuando las entidades acreedoras hubieren sido reconocidas como tales.

PARAGRAFO 4. Los bienes gestionados y/o comercializados por CISA deberán contar con avalúo comercial, el cual tendrá una vigencia de tres (3) años, para lo cual se aplicará lo previsto en el párrafo del artículo 92 de la ley 1708 de 2014. CISA podrá

vender bienes inmuebles a entidades territoriales por el valor del avalúo catastral siempre y cuando sean requeridos para sedes administrativas o para el cumplimiento de metas de los Planes de Desarrollo Territorial” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

2.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, estos bienes deben continuar reconociéndose como activos de la entidad que los transfiere, hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen. Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad de colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente.

2.1.1. Transferencia de inmuebles a CISA

2.1.1.1. Registros contables en la entidad que transfiere los inmuebles

La entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, transfiera a CISA bienes inmuebles, para que esta a su vez los transfiera a título gratuito a otra entidad o los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo 16 Propiedades Planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice.

(...)

El tratamiento contable establecido en este numeral obedece a que la entidad que transfiere los inmuebles retiene los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de los mismos.

(...)

2.1.2. Reasignación del inmueble por parte de CISA a otra entidad pública

Los registros contables que se relacionan a continuación deberán efectuarse cuando se tenga la certeza de la transferencia real y material del inmueble reasignado y, en consecuencia, no proceda la revocatoria.

(...)

2.1.2.2. Registros contables en las entidades que transfieren y reciben los inmuebles

Con la información recibida de CISA sobre la reasignación del bien, las entidades que transfieren y reciben los inmuebles efectuarán los siguientes registros contables.

Cuando, a través de CISA, una entidad de gobierno transfiera a otra entidad de gobierno bienes inmuebles, la entidad de gobierno que efectuó la transferencia disminuirá el activo en el que se encuentre registrado el bien, así como la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado, si a ello hay lugar, y reconocerá un gasto por transferencias en la subcuenta 542307- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

(...)

Cuando, a través de CISA, una entidad de gobierno transfiera a una empresa bienes inmuebles, la entidad de gobierno disminuirá el activo en el que se encuentre registrado el bien, así como la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado, si a ello hay lugar, y reconocerá un gasto por subvenciones en la subcuenta 542407- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES (...)

2.1.3. Comercialización de los inmuebles recibidos

(...)

2.1.3.2. Registros contables en la entidad que transfirió el inmueble

Una vez recibida la información sobre la comercialización del bien, por parte de CISA, la entidad que transfirió el inmueble registrará un débito en la subcuenta 138416- Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, un débito en las subcuentas relacionadas con el bien transferido, de las cuentas 1685- DEPRECIACION 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 que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, según corresponda.

Cuando la entidad que transfirió el inmueble deba reconocer los gastos relacionados con el bien comercializado, registrará un débito en las subcuentas de las cuentas de gastos

que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y un crédito en las subcuentas de las cuentas relacionadas con el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, la comisión convenida con CISA por la comercialización se registrará con un débito en la subcuenta 511178-Comisiones de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249015-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con anterioridad al recaudo por parte de la DGCPTN o por parte de la entidad que transfirió el inmueble, esta última cancelará el saldo debitando las subcuentas y cuentas relacionadas con los pasivos originados por los gastos de administración y comisión del bien mencionado del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)

2.1.4. Giro de los recursos por la comercialización

(...)

2.1.4.2. Registros contables en la entidad que transfirió el inmueble

Si conforme a las disposiciones legales sobre la materia los recursos producto de la comercialización son consignados por CISA en la DGCPTN, la entidad que transfirió el inmueble deberá aplicar el procedimiento de recaudos definido, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720- OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando los recursos producto de la comercialización son consignados por CISA en la entidad que transfirió el inmueble, esta última registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)

2.2. Bienes inmuebles vendidos a CISA

Los bienes inmuebles que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, deban vender las entidades a CISA S.A. se registrarán de la siguiente manera:

2.2.1. Venta de inmuebles a CISA

2.2.1.1. Registros contables en la entidad que vende los bienes a CISA

Los bienes que venda la entidad a CISA se registrarán disminuyendo el activo en el que se encuentre registrado el bien, así como la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado, si a ello hay lugar, y reconociendo una cuenta por cobrar en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR

COBRAR. La diferencia con respecto al precio de venta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros o 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, según corresponda.

Con el recaudo de los recursos, la entidad 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.

Si los recursos por cobrar producto de la venta son consignados por CISA en la DGCPTN, la entidad que vendió el inmueble deberá aplicar el procedimiento de recaudos definido, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y en atención al principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual, el cual indica que los hechos económicos se reconocen de acuerdo con su esencia económica y que por ello esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que les da origen, el tratamiento contable de la transferencia de bienes inmuebles a la Central de Inversiones S.A. (CISA) se realizará conforme con lo estipulado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a resolver las preguntas planteadas en la consulta, así:

1. Reclasificación de los bienes inmuebles no requeridos para el ejercicio de las funciones de la entidad transferidos a CISA

Como lo indica el Procedimiento, aun cuando el artículo 238 de Ley 1450 de 2011 establece que la transferencia de bienes inmuebles a CISA se efectúa a título gratuito mediante acto administrativo, los bienes se continuarán reconociendo como activos de la entidad que los transfiere hasta que se realice la entrega a otras entidades públicas o se comercialicen.

Por lo tanto, el Ministerio mantendrá los bienes inmuebles transferidos registrados en las subcuentas y cuentas que correspondan con la naturaleza del bien del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, hasta tanto CISA realice la asignación o comercialización.

2. Registro contable cuando se efectúe la transferencia de los bienes inmuebles

Como se indicó en el numeral anterior, la transferencia de los bienes inmuebles a CISA no genera ningún registro contable para el Ministerio, por cuanto retiene los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de los mismos.

No obstante, cuando el Ministerio reciba información de CISA sobre la reasignación de los bienes, y se tenga la certeza de la transferencia real y material del inmueble reasignado y, en consecuencia, no proceda la revocatoria, atenderá a lo señalado en el numeral 2.1.2.2. Registros contables en las entidades que transfieren y reciben los inmuebles del Procedimiento, donde se distingue el registro que se debe realizar dependiendo si la entidad receptora de los bienes corresponde a una entidad de gobierno o a una empresa pública.

3. Registro contable cuando CISA comercializa los bienes inmuebles

Cuando CISA efectúe la comercialización de los bienes con terceros, el Ministerio procederá a la baja en cuentas de estos, conforme a lo señalado en el numeral 2.1.3.2. Registros contables en la entidad que transfirió el inmueble del Procedimiento, el cual incluye el reconocimiento de la ganancia o pérdida por la baja en cuentas, el reconocimiento de los gastos asociados a la comercialización y la comisión que le corresponda a CISA. Adicionalmente, el Ministerio atenderá el numeral 2.1.4.2. Registros contables en la entidad que transfirió el inmueble del Procedimiento para el reconocimiento del giro de los recursos obtenidos por la comercialización de los bienes.

Cuando CISA sea la entidad que adquiere los bienes inmuebles, el Ministerio no atenderá a lo indicado en el párrafo anterior sino a lo señalado en el 2.2.1.1. Registros contables en la entidad que vende los bienes a CISA del Procedimiento.

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE**CONCEPTO No. 20231100008901 DEL 03-01-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Soporte contable de las erogaciones reconocidas como gasto

Señor
ELKY YESID SÁNCHEZ TORRES
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010016872 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:

"1. En una cuenta fiscal donde se realizan erogaciones de gasto, es aceptable como documento soporte de las erogaciones las cuentas de cobro o no es aceptable, con el fin de tener claridad si la Contraloría avala estas cuentas de cobro durante sus auditorías fiscales. En caso de no ser aceptadas solicito se me cite la norma.

2. Cuando se hacen erogaciones del gastos en cuentas fiscales, si la persona que presta el servicio no está obligado a facturar que documento es el adecuado para soportar la erogación del gasto".

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

"4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Estos soportes pueden ser de origen interno o externo: Los de origen interno son los elaborados por la entidad como conciliaciones nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos. Por su parte, los de origen externo 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.

En este sentido, es la entidad la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos, cumpliendo con que el mismo sea susceptible a la verificación y comprobación.

Por otra parte, es preciso señalar que 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”.

De conformidad con los artículos extractados, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el soporte idóneo para efectos fiscales, planteado en su consulta.

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, la inquietud No. 2 de su consulta ha sido trasladada a la U.A.E. Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN.

CONCEPTO No. 20231100010091 DEL 26-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los hechos económicos asociados al Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres en la información financiera del Departamento del Tolima.

Doctor
 CARLOS ALFONSO CRIOLLO RODRÍGUEZ
 Director Financiero de Contabilidad
 Gobernación del Tolima
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010019362 del 19 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Teniendo en cuenta la actual alerta naranja provocada por el volcán nevado del Ruíz y conforme en lo preceptuado en la Ley 1523 de 2012, en donde se establece las disposiciones y políticas para la gestión del riesgo en Colombia, y se indica de la importancia para que las entidades encargadas de la prevención y gestión del riesgo se encuentren debidamente actualizados y equipados para enfrentar cualquier emergencia.

En tal sentido, la Gobernación del Tolima crea el Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres en el Tolima, en aplicación de la Ordenanza N°.008 de 2012, la cual se modificó mediante la Ordenanza No.087 del 2021, y se reglamentara mediante Decreto No.1930 del 23 de noviembre de 2022, y en lo referente a sus recurso se establece bajo el modelo del Fondo Nacional, concordante con lo establece el artículo 54 de la Ley No.1523 de 2012, donde se define como una cuenta especial con autonomía técnica y financiera, con el propósito de invertir, destinar y ejecutar sus recursos en la adopción de medidas de conocimiento y reducción del riesgo de desastre, preparación, respuesta, rehabilitación y reconstrucción. Por lo anterior, a fin de identificar su manejo contable, se requiere nos indique las responsabilidades y competencias en virtud de la citada autonomía técnica y financiera, tanto para nosotros como para el mismo Fondo, de conformidad con el régimen de contabilidad pública para entidades de gobierno.

De igual forma, se solicita se nos esclarezca si por la misma autonomía administrativa y financiera del Fondo, se hace necesario que la Contaduría les asigne código CHIP para el reporte directo de su información contable, por cuanto ellos serían los encargados y responsables de garantizar la gestión eficiente y efectiva de los recursos que le son asignados”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1523 de 2012, por la cual se adopta la política nacional de gestión del riesgo de desastres y se establece el Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, señala:

“Artículo 54. Fondos Territoriales. Las administraciones departamentales, distritales y municipales, en un plazo no mayor a noventa (90) días posteriores a la fecha en que se sancione la presente ley, constituirán sus propios fondos de gestión del riesgo bajo el esquema del Fondo Nacional, como cuentas especiales con autonomía técnica y financiera, con el propósito de invertir, destinar y ejecutar sus recursos en la adopción de medidas de conocimiento y reducción del riesgo de desastre, preparación, respuesta, rehabilitación y reconstrucción. Podrá establecer mecanismos de financiación dirigidos a las entidades involucradas en los procesos y a la población afectada por la ocurrencia de desastres o calamidad. El Fondo podrá crear subcuentas para los diferentes procesos de la gestión del riesgo.

Parágrafo. Los recursos destinados a los fondos de los que habla este artículo, serán de carácter acumulativo y no podrán en ningún caso ser retirados del mismo, por motivos diferentes a la gestión del riesgo. En todo caso el monto de los recursos deberá guardar coherencia con los niveles de riesgo de desastre que enfrenta el departamento, distrito o municipio”. (Subrayado fuera de texto)

La Ordenanza No. 008 del 2012, “Por medio de la cual se crea el Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de desastres en el Tolima y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO TERCERO: Creación del Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres. Créase el Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres, al servicio del Departamento del Tolima.

ARTÍCULO CUARTO: El Patrimonio del Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres estará conformado por los siguientes recaudos:

- a) Con las sumas de dinero que se apropien en el presupuesto Departamental para este fin.
- b) Con las sumas que destine el Gobierno Nacional para este fondo.
- c) Con las contribuciones y aportes que hagan las entidades particulares u oficiales con destino al fondo.

- d) Por recursos de convenios nacionales e internacionales.
- e) Con recursos provenientes de donaciones internacionales, nacionales o locales.

Parágrafo Primero. Los recursos destinados al Fondo del que habla este artículo, serán de carácter acumulativo y no podrá en ningún caso ser retirados del mismo, por motivos diferentes a la Gestión del Riesgo. En todo caso el monto de los recursos deberá guardar coherencia con los niveles de riesgo de desastres que enfrenta el Departamento o municipio

Parágrafo Segundo: Apropiaciones presupuestales para la gestión del riesgo de desastres. El Departamento como integrante del Sistema Nacional para la Gestión del Riesgo, incluirá a partir del siguiente presupuesto anual y en adelante, las partidas presupuestales que sean necesarias para la realización de las tareas que le competen en materia de conocimiento y reducción de riesgos y de manejo de desastres.

(...)

ARTÍCULO SEXTO: Funciones: Son funciones del Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres:

1. Señalar las políticas generales de manejo e inversión de los recursos del Fondo y velar por su seguridad, adecuado manejo y óptimo rendimiento.
2. Velar por el cumplimiento e implementación de los objetivos del Fondo.
3. Indicar la destinación de los recursos y el orden de prioridades conforme al cual serán atendidos los objetivos del Fondo frente a las disponibilidades presupuestales del mismo, existentes en cada caso.
4. Recomendar los sistemas idóneos para atender situaciones de naturaleza similar, calificadas por la propia Junta.
5. Absolver las consultas sobre las materias relacionadas con el objeto y objetivos del Fondo que le formule el Gobierno Departamental.
6. Determinar, cuando las circunstancias lo requieren y teniendo en cuenta el objeto y objetivos del Fondo, los casos en los cuales los recursos pueden transferirse a título gratuito y no recuperable.

ARTÍCULO SÉPTIMO: De la ordenación del gasto. Para todos los efectos, el señor Gobernador del Departamento, será el ordenador del gasto del Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de desastres, quien a su vez podrá delegar tal función. De conformidad con las normas del código fiscal del Tolima.

ARTÍCULO OCTAVO: Responsable del manejo del Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres: El Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de

Desastres, será manejado por el Director Financiero de Tesorería de la Gobernación del Tolima, de acuerdo a las normas vigentes sobre el manejo de recaudos. Para estos efectos se conservará la unidad de caja ordenada por la ley.

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO SEGUNDO: Fiducia. A consideración de la Junta Directiva del Fondo, puede crearse un convenio de fiducia para la administración de los recursos financieros del fondo y de sus subcuentas”.

En lo relacionado con la regulación contable pública, la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 195 de 2021, señala:

“ARTÍCULO 5o. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados; (...)” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

“3. Formas de organización y ejecución del proceso contable

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. 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

De conformidad con lo establecido en el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021), expedida por la CGN, las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública e integrar a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Por lo anterior, al ser el Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres una cuenta especial del Departamento del Tolima, con autonomía técnica y financiera y sin personería, los hechos económicos asociados a este Fondo deben integrarse a la contabilidad del Departamento, quien reconocerá y presentará dentro de su información

financiera los activos, pasivos, ingresos y gastos asociados al Fondo de acuerdo con la forma de organización y ejecución del proceso contable que haya adoptado, esto es, en la unidad contable central o en la unidad contable separada.

En ese sentido, el Departamento del Tolima no requiere realizar solicitud de código CHIP a la CGN para la presentación de forma separada de la información financiera asociada al Fondo Departamental para la Gestión del Riesgo de Desastres.

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.

CONCEPTO No. 20231100012301 DEL 12-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental y contable.
	SUBTEMA	Conservación física de soportes contables y libros de contabilidad.

Doctora

LADY DIANA PABÓN MORALES

Instituto distrital de la participación y acción comunal – IDPAC

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la consulta radicada con el N° 20231100017102 del 30 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"En cumplimiento de la norma contable los documentos soporte, comprobantes y libros contables que tienen como objetivo establecer los criterios para garantizar la verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera y que se debe garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable como evidencia de los hechos económicos.

Se deben preservar obligatoriamente de forma impresa en el archivo físico de la entidad el tiempo que se disponga para su conservación?".

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

"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.

(...)

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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Los soportes y documentos contables, así como los libros de contabilidad de la entidad, podrán ser conservados en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares y no necesariamente en medio físico; y se deben archivar y conservar conforme lo establezca la tabla de retención documental establecida en desarrollo del sistema de gestión documental.

Por lo tanto, los soportes, documentos contables y libros de contabilidad, en archivos digitales es válida si así lo ha decidido el Representante Legal como responsable de la administración del sistema documental contable, de modo que no se hace obligatoria su impresión; sin embargo debe posibilitarse su consulta y verificación de la información, y 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.

CONCEPTO No. 20231100020101 DEL 18-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Medio de conservación de los libros de contabilidad.

Doctor
JOHN JANNER HERNÁNDEZ SÁNCHEZ
Contador
Municipio de Guataquí
Guataquí, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400030082 del 26 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 me brinde las orientaciones necesarias para saber si las entidades públicas pueden generar sus Libros Oficiales de Contabilidad en medio magnético, toda vez que persiste aún en las entidades públicas e incluso en algunos entes de vigilancia y control por costumbre que dichos documentos ‘únicamente’ son válidas al momento de ser impresos en papel.

La presente solicitud la elevo atendiendo los lineamientos dispuestos en:

(…)

2) Según el Régimen de Contabilidad Pública en su artículo 9.2.4 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

De lo anterior, solicito se me expida un concepto afirmativo o negativo de la viabilidad de poder generar los libros oficiales en medio magnético, característica para la autorización de este proceso en medio magnético, requisitos que deben cumplir los libros en su estructura que han sido generados de manera electrónica”.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

(...)

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.

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).

CONCLUSIONES

En concordancia con el numeral 5 de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, se podrán conservar los soportes, comprobantes y libros contables de forma impresa o mediante cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando se garantice, entre otras cosas, su reproducción exacta.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez 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.

En este sentido, en la medida que el medio de conservación utilizado por la entidad garantice la reproducción exacta de los libros contables, la entidad podrá generar dichos libros en medio magnético.

CONCEPTO No. 20231100029911 DEL 12-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Ámbito de aplicación del régimen de contabilidad pública Formas de organización y ejecución del proceso contable

Doctor
HERNANDO ROJAS TAFUR
Profesional Universitario
Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010042492 del 18 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:

“De acuerdo al tema relacionado en el asunto y con el fin de que se expida concepto del manejo contable del Fondo de Intervenidas por el Fondo Especial de Vivienda en calidad de agente especial para administrar y liquidar, me permito relacionar apartes normativos:

1. Fundamento Legal sobre la Naturaleza del Fondo Especial de Vivienda.

El artículo 307 del Acuerdo 01 de 1996, creó el Fondo Especial de Vivienda como una cuenta de presupuesto con unidad de caja y Personería Jurídica, para el manejo de las apropiaciones previstas en la Ley 61 de 1936 y en el artículo 17 de la Ley 3 de 1991.

El artículo 1 del Decreto Municipal No 4112.010.20.0153 del 09 de Marzo de 2017, determina que el Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, se manejará como una cuenta especial de presupuesto, con unidad de caja, personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, sometido a las normas presupuestales que rigen para el Municipio de Santiago de Cali, cuyo funcionamiento se hará con el personal de planta de la Secretaria de Vivienda Social y hábitat de Cali.

2. Normatividad entidades de Gobierno

El Fondo Especial de Vivienda se encuentra bajo el ámbito de las Entidades de Gobierno a partir de enero de 2018 de conformidad con lo establecido en la Resolución 533 de

2015, instructivo 002 de 2015 y sus modificatorios y el catálogo general de cuentas (CGC), según resolución 620 de 2015 y sus modificatorios, el cual forma parte integral del régimen de contabilidad pública.

3. Hechos:

El Concejo Distrital al expedir el Acuerdo No. 01 de 1996, le atribuyó a la Secretaría de Ordenamiento Urbanístico, a través de la división de vivienda e Intervenido de la Subsecretaría de Ordenamiento y Regularización Física, las responsabilidades de Intervención sobre las sociedades dedicadas a la enajenación de inmuebles, reservándose el Concejo Comisión de Plan y Tierras, la facultad de designar al agente especial administrador y liquidador de las personas y/o urbanizaciones intervenidas.

De igual manera en el Artículo 482 del Acuerdo mencionado creó el Fondo Especial de Intervenido como una cuenta especial sin personería jurídica, encargada de financiar los procesos de administración y ejecución (liquidación) de los proyectos de vivienda intervenidos por el gobierno nacional, función asumida por los entes territoriales y que se nutría de las contribuciones cobradas a las personas naturales y jurídicas dedicadas a la enajenación de inmuebles con destino a vivienda.

En atención a lo anterior, a través de la Resolución No. 21.2.22.523 de 25 de octubre de 2022 el Concejo Distrital de Santiago de Cali, designa al Fondo Especial de Vivienda como agente especial para administrar y liquidar las diferentes firmas intervenidas en Santiago de Cali.

De igual manera en su artículo quinto, establece: 'El pago de los gastos en que incurra el Fondo Especial de Vivienda del Distrito Especial de Santiago de Cali, con ocasión a la administración y liquidación de las firmas intervenidas, será con cargo al patrimonio de dichas firmas. Los recursos financieros que se recauden por dichos conceptos, ingresarán a la cuenta que el Agente Especial designado apertura para tal fin'.

Por lo anterior, le solicito expedir concepto, frente a:

- ¿El Fondo Especial de Vivienda como agente especial para administrar y liquidar las diferentes firmas intervenidas en Santiago de Cali, debe llevar una contabilidad separada?
- El Fondo de Intervenido es una cuenta especial sin personería jurídica, con identificación tributaria No. 800.224.638-2”.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 01 de 1996, del Concejo Municipal de Santiago de Cali, señala:

“ARTÍCULO TRESCIENTOS SIETE: DEFINICIÓN.- El Fondo Especial de Vivienda es una cuenta de presupuesto, con unidad de caja y personería jurídica, para el manejo de las apropiaciones previstas en la Ley 61 de 1936, y en el artículo 17 de la Ley 03 de 1991, se regirá para todos los efectos legales por lo dispuesto en este Acuerdo.

El Secretario de Vivienda Social tendrá la representación del Fondo y hará las veces de Director del mismo. El Fondo tendrá las funciones previstas en la Ley 03 de 1991.

PARÁGRAFO: El Consejo Directivo del Fondo Especial se integrará de conformidad con lo dispuesto en las normas legales vigentes y tendrá carácter asesor.

(...)

ARTÍCULO CUATROCIENTOS OCHENTA Y DOS: FONDO ESPECIAL DE INTERVENIDAS.- Créase el Fondo Especial de Intervenidas como una cuenta especial dentro del presupuesto de la Secretaría de Ordenamiento Urbanístico. Este fondo no estará dotado de Personería Jurídica.

PARÁGRAFO: El Fondo que se crea en el presente artículo es aquel a que se refiere la Ley 3 de 1991 en su artículo 42.

ARTÍCULO CUATROCIENTOS OCHENTA Y TRES: ADMINISTRACIÓN.- El Fondo Especial de Intervenidas será administrado por el Secretario de Ordenamiento Urbanístico, quien será el ordenador del gasto en los términos de las delegaciones que le haga el Alcalde" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, la Resolución 195 del 2021, Por la cual se modifica el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, respecto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

"ARTÍCULO 1º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 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).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

(...)”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en numeral 3 del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 1º de la Resolución 195 del 2021), el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los fondos con personería jurídica.

En este sentido, en atención a que el artículo 307 del Acuerdo 01 de 1996, del Concejo Municipal de Santiago de Cali, señala que el Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali cuenta con personalidad jurídica, este está sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por lo que debe preparar y reportar su información

financiera de forma independiente, conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que le fue asignado.

Ahora bien, respecto a los fondos sin personalidad jurídica, el numeral 1 del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 referida, señala que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben integrar a su información la de los fondos sin personalidad jurídica que le sean asignados.

De conformidad con lo anterior, corresponde al municipio de Santiago de Cali integrar a su información la información del Fondo Especial de Intervinidas de acuerdo a la forma de organización y ejecución del proceso contable que haya adoptado dicha entidad territorial, la cual puede ser contabilidad centralizada o contabilidad separada en unidades contables; por cuanto el referido fondo, atendiendo a lo señalado en el artículo 482 del Acuerdo 01 de 1996 en mención, carece de personalidad jurídica.

CONCEPTO No. 20231100040901 DEL 28-11-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Soporte contable para dar de baja activos

Doctora
LILIANA ORTEGA
Coordinadora grupo financiero
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
Mocoa, Putumayo

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100048252 del 23 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El ICBF realizó un convenio interadministrativo para la construcción de centros de desarrollo infantil en predios de propiedad del Municipio del Valle del Guamuez y de un resguardo indígena, en la contabilidad estas obras se contabilizaron en edificaciones, el convenio refiere que el ICBF es propietario de la construcción por 20 años, sin embargo se ofició al Municipio para que registre contablemente la construcción, adicional a ello se retiran de los inventarios del ICBF con un oficio de aceptación de realizar el registro contable por parte del Municipio, con este único documento es viable retirar de la contabilidad de la cuenta edificaciones de la regional? el valor de \$1.950 millones de pesos con su respectiva depreciación”.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Estos soportes pueden ser de origen interno o externo. 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.

En tal sentido, es preciso señalar que la CGN no establece de forma concreta los soportes para cada uno de los hechos económicos que pueden presentarse en las diferentes entidades, por lo que, es la entidad la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos, cumpliendo con que

el mismo sea susceptible de verificación y comprobación, y atienda a los criterios generales señalados anteriormente.

La normativa señalada en el presente concepto contable puede ser consultada en la página web de la CGN en la siguiente ruta:

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.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100001061 del 24-01-2023
20231120001951 del 03-02-2023
20231100002861 del 15-02-2023
20231120006251 del 03-03-2023
20231100006331 del 03-03-2023
20231100008281 del 17-03-2023
20231100008951 del 31-03-2023
20231100008981 del 03-04-2023
20231120010321 del 28-04-2023
20231100013781 del 23-05-2023
20231100020071 del 18-07-2023
20231100021151 del 31-07-2023
20231100024471 del 22-08-2023
20231100024961 del 24-08-2023
20231110025181 del 08-09-2023
20231100026781 del 12-09-2023
20231100037661 del 08-11-2023
20231100039521 del 16-11-2023
20231100042911 del 05-12-2023
20231100043041 del 06-12-2023
20231120043401 del 21-12-2023

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES

1.5.1. PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No 20231100032421 del 20-10-2023

1.5.2. PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE**CONCEPTO No. 20231100006331 DEL 03-03-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Gestión del riesgo de índole contable Proceso contable

Doctora
MARÍA CRISTINA CÉSPEDES CAICEDO
Contraloría de Bogotá D.C.
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° 20231100004842 del 31 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Mediante el Decreto 273 del 14 de diciembre de 2020 expedido por la Alcaldía Mayor de Bogotá, se creó la Agencia Distrital para la Educación Superior, la Ciencia y la Tecnología Atenea, como una entidad pública de naturaleza especial, con personería jurídica, autonomía administrativa, financiera y presupuestal y patrimonio propio, adscrita al sector administrativo de coordinación de Educación, cuya cabeza es la Secretaría de Educación del Distrito.

Preguntas:

1. La Agencia Atenea fue creada el 16 de diciembre de 2020, qué plazo tiene esta entidad para adoptar las políticas contables, políticas de operación, manual de procesos y procedimientos contables, matriz de riesgos de índole contable y Comité de sostenibilidad contable, teniendo en cuenta que presentó sus primeros estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2021? Favor señalar la normatividad.

2. A hoy, la Agencia Atenea no cuenta con un sistema de información para la contabilidad, y las operaciones financieras están siendo registradas en hojas Excel y de allí se generan los estados financieros, argumentando que es una entidad recién creada. Qué plazo tiene esta entidad para llevar su contabilidad en un sistema de información confiable? Favor señalar la normatividad”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Decreto 1083 de 2015, Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

"Artículo 2.2.21.5.4. Administración de riesgos. Como parte integral del fortalecimiento de los sistemas de control interno en las entidades públicas las autoridades correspondientes establecerán y aplicarán políticas de administración del riesgo. Para tal efecto, la identificación y análisis del riesgo debe ser un proceso permanente e interactivo entre la administración y las oficinas de control interno o quien haga sus veces, evaluando los aspecto tanto internos como externos que pueden llegar a representar amenaza para la consecución de los objetivos organizaciones, con miras a establecer acciones efectivas, representadas en actividades de control, acordadas entre los responsables de las áreas o procesos y las oficinas de control interno e integradas de manera inherente a los procedimientos".

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

"1.4. Riesgo de índole contable

Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello,

impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.1. Identificación de factores de riesgo

A continuación, se relacionan algunos de los factores de riesgo asociados con el marco de referencia del proceso contable, las etapas del proceso contable, la rendición de cuentas y la gestión del riesgo de índole contable.

(...)

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. 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”.

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

”2. PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica o extingue algún elemento de los estados financieros.

En el proceso contable se capturan datos originados en los hechos económicos de manera cronológica haciendo uso de la partida doble y la base de devengo, convirtiéndolos en informes financieros útiles para los diferentes usuarios.

El desarrollo del proceso contable implica la observancia del marco normativo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, que le sea aplicable a la entidad.

La captura y procesamiento de los datos, así como la generación de informes financieros, se pueden llevar a cabo por medios electrónicos o manuales, empleando aplicativos informáticos, intercambio electrónico de datos (EDI), Internet y correo electrónico, para recibir, generar, enviar y comunicar información.

(...)

2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad.

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1

El numeral 3 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece todo lo relativo a la gestión del riesgo contable, entre lo que se incluye la identificación de factores de riesgo, y los elementos y actividades de control interno para gestionar el mismo.

Respecto al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, el numeral 3.2.2. del procedimiento en mención señala que las entidades pueden crearlo como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, que también pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el comité.

Ahora bien, es preciso señalar que la CGN no señala un plazo concreto para la adopción de los manuales de políticas contables y la identificación de los factores de riesgo de índole contable, por lo tanto, se debe propender por realizarlas en el menor tiempo posible, en tanto la creación de dichos manuales y acciones tiene como propósito lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Pregunta 2

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades públicas pueden llevar a cabo la captura y procesamiento de los datos, así como la generación de informes financieros, por medios electrónicos o manuales, empleando aplicativos informáticos, intercambio electrónico de datos (EDI), Internet y correo electrónico, para recibir, generar, enviar y comunicar información.

La regulación expedida por la CGN no determina la obligatoriedad de utilizar un software u otra herramienta informática específica, sino que determina que, con independencia de la forma que utilice la entidad para procesar la información, se debe propender porque el diseño del sistema implementado garantice la eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

En este sentido, cada entidad pública, atendiendo a sus particularidades, es la que determina si va a utilizar alguna herramienta informática o software para efecto de procesar su información contable, caso en el cual corresponde a la misma elegir dicha herramienta, o si va a realizar el proceso de forma manual.

Ahora bien, en atención a que en la consulta se señala que la entidad está registrando las operaciones financieras en excel, es preciso señalar que el registro contable de los hechos económicos es la forma como se materializa la incorporación de estos a la información financiera y debe permitir un seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Adicionalmente, dichos registros deben quedar soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad.

Así las cosas, la entidad, al realizar los registros contables, debe cumplir con dichos parámetros, teniendo en cuenta, además, que el representante legal de la misma, o quien haga sus veces, debe garantizar que la información financiera producida sea inalterable, íntegra y verificable.

CONCEPTO No. 20231100016491 DEL 23-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Aprobación del Manual de políticas contables de una entidad de gobierno

Doctor
NÉSTOR WILLIAM ULLOA FORERO
Bogotá D.C.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20231400023222 del 15 de mayo de 2023, en la cual consulta lo siguiente:

ANTECEDENTES

“(…), en referencia con la actualización del Manual de Políticas Contables para una entidad oficial y aunque lo elabora la gerencia con apoyo del área contable, tengo las siguientes inquietudes: Quien lo aprueba?, quienes lo firman? cual es la normatividad vigente?; estas dudas es porque me comentan que lo aprueba la junta directiva de la entidad”.

Adicionalmente, mediante llamada telefónica del 06 de junio de 2023 el doctor Néstor William Ulloa Forero indica que se refiere a una entidad de Gobierno.

CONSIDERACIONES

Al respecto, es preciso señalar que 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:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(…)

2.1. Marco de referencia del proceso contable**2.1.1. Marco normativo del proceso contable**

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados

financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2.4. 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". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las entidades de gobierno deben contar con diversos manuales, políticas, procedimientos, directrices e instructivos, para

efecto de llevar a cabo su proceso contable entre los que se encuentra el manual de políticas contables.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable precisa 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 que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, y que dichas políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

Así las cosas, es competencia de la entidad definir si será el representante legal o el máximo órgano directivo de la entidad quien apruebe el manual de políticas contables.

CONCEPTO No. 20231100018401 DEL 06-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor
JOHN VERA
Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400010342 del 23 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 comunicación se consulta la normativa de creación y las obligaciones de los Comités Técnicos de Sostenibilidad Contable, y si estos tienen la facultad de tomar decisiones o si solo pueden realizar recomendaciones.

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 3° 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 6° 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.

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.

(...)

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

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.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituirlo establecen su nombre, sus funciones y facultades, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

Entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho Comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

Así las cosas, las entidades son quienes definen si su Comité Técnico de Sostenibilidad Contable tendrá la facultad de tomar decisiones o si solo realizará recomendaciones, teniendo en cuenta, adicionalmente, que las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollarán las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

CONCEPTO No. 20231100020211 DEL 19-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Depuración contable permanente y sostenible

Doctora
 LESLIE JOHANNA MARTÍNEZ MARTÍNEZ
 Profesional Especializado
 Grupo de Gestión Financiera
 Archivo General de la Nación
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010027892 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:

“En atención a las obligaciones contables de la Entidad, entre las que se encuentra velar por la mejora continua y sostenibilidad contable de la información financiera, el Archivo General de la Nación -AGN- realiza la verificación continua de las cifras que integran los Estados Financieros y efectúa las respectivas conciliaciones de operaciones recíprocas.

En este sentido, la entidad cuenta con dos partidas (...) las cuales tienen reciprocidad con la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN):

(...)

Es preciso mencionar que dichos saldos corresponden a los dineros reintegrados por parte del negocio fiduciario, creado en el marco del Acuerdo Específico 015 derivado del Convenio Interadministrativo No 295 de 2016, suscrito entre el AGN y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, de acuerdo con la circular 002 del 28 de enero de 2021, en cumplimiento a las normas sobre Reintegros y Saldos en Fiducias - Patrimonios Autónomos y/o Convenios Administrativos:

(...)

El 23 de junio de 2022 se liquidó mediante acta de liquidación el mencionado Acuerdo Específico No 015 Derivado del Convenio Interadministrativo No 295 de 2016 y se efectuó el reintegro de recursos a la DTN, de acuerdo con las indicaciones entregadas

por esta entidad, dado que corresponden a recursos de la Nación; sin embargo, a la fecha aún se encuentran en las cuentas de Balance de la entidad, a pesar de haber elevado solicitud a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional para efectuar los respectivos movimientos, la respuesta recibida por esta entidad indica que la DGCPTN le está dando aplicación a los procedimientos establecidos por la CGN.

En este sentido, el saldo de los \$34.287.877,85 (133601001 - Reintegros de Tesorería) fue reintegrado por la Agencia Inmobiliaria a la Dirección del Tesoro Nacional por intermedio de la Fiducia, a través de una operación SEBRA, cargando el proceso al portafolio del Archivo General de la Nación. En relación con la suma de la cuenta 138427001-Recursos de Acreedores Reintegrados a Tesorerías (\$1.367.026.044), el Archivo General de la Nación efectuó el traslado a la DTN -mediante un proceso en SIIF Nación- sin flujo de efectivo.

Por lo anterior, agradecemos su amable colaboración señalándonos el procedimiento a seguir para la depuración de estos saldos contables, los cuales se encuentran sobre estimando los activos de la entidad, ya que como se indicó anteriormente, corresponden a recursos no susceptibles de utilización por parte del Archivo General de la Nación.

CONSIDERACIONES

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

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.

(...)

3.2.15. 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” (Subrayados fuera de 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 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 a seguir para la depuración de los saldos contables que están sobre estimando los activos de la entidad, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse, por cuanto dicha consulta obedece a asuntos de carácter administrativo que le corresponde evaluar y definir al Archivo General de la Nación.

En ese sentido, como los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que afecten la razonabilidad de la información contable.

CONCEPTO No. 20231100020481 DEL 24-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y Comité Institucional de Gestión y Desempeño

Doctora
SANDRA LUCÍA LÓPEZ PEDREROS
U.A.E. Instituto Nacional de Metrología
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231400031022 del 04 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 obligatorio la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable? en atención a lo establecido el Decreto 1083 de 2015: "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." De ser obligatorio por favor indicar la normatividad que así lo establece, especificando el número de artículo".

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".

De otra parte, 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 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, dispone:

“Artículo 2º. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

(...)

Artículo 4º. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen” (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 orden territorial el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.
5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.
6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.
7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo.

Parágrafo 1°. La secretaría técnica será ejercida por el jefe de la oficina de planeación, o por quien haga sus veces, en la entidad.

Parágrafo 2°. Las entidades que no cuenten con servidores públicos del nivel directivo, las funciones del Comité serán ejercidas directamente por el representante legal de la entidad y los servidores públicos del nivel profesional o técnico que designen para el efecto.

Parágrafo 3°. La Oficina de Control Interno o quien haga sus veces será invitada permanente con voz, pero sin voto.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489

de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno (MECI)" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

"3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público, encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a que la Contaduría General de la Nación es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y los temas que son objeto de su función normativa, entre los cuales se encuentra el control interno en materia contable, esta entidad se permite responder su consulta en los siguientes términos:

El numeral 3.2.2 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, que además, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información. Por lo anterior, se precisa que la creación del dicho comité en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública es de carácter potestativa.

Ahora bien, al tratarse de una regulación derivada de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, aunado al hecho de que el Comité Institucional de Gestión y Desempeño está encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, y sus funciones, que están definidas en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto Único Reglamentario de la Función Pública, no están relacionadas directamente con el control interno contable, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en principio, debería mantenerse como un comité independiente en las entidades públicas.

Sin embargo, como se indica en la conclusión del concepto con radicado CGN N° 20182000076671 del 28 de diciembre de 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 tienen la facultad de crear el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como un comité independiente o articulado al Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2 del procedimiento en mención, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

CONCEPTO No. 20231100024331 DEL 17-08-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor
 WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO
 Director Técnico
 Dirección Financiera y Contable
 Secretaría de Hacienda
 Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010034182 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 comunicación se consulta si es obligatorio que en las Entidades de Gobierno existan Comités de Sostenibilidad de la Información Contable o Comités de Saneamiento Contable y, de ser así, qué norma lo establece.

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 3° 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 6° 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.

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.

(...)

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

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.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituirlo establecen su nombre, sus funciones y facultades, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

En este sentido, se precisa que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho Comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera por cuanto, precisamente, el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

CONCEPTO No. 20231100028231 DEL 28-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Aprobación de las políticas contables de la entidad

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Contadora Principal
Administradora Colombiana de Pensiones
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010038362 del 23 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 materia contable COLPENSIONES, a partir de la vigencia 2018, viene dando aplicabilidad a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, conforme lo establece la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorios, Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre el cual se emitieron las Políticas Contables de la entidad.

De acuerdo con lo anterior y en concordancia con lo establecido en la Ley 222 de 1995 en su artículo 37, el Representante Legal de Colpensiones y el Contador de la entidad, como responsables de la preparación de los estados financieros, son las instancias que aprueban las Políticas de Gestión Contable de la Entidad.

Adicionalmente, para la aprobación de las Políticas de Gestión Contable de la Entidad, se consideró lo establecido en la Resolución 193 de 2016 expedida por la Contaduría General de la Nación - CGN : 'Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable' y su anexo en el numeral 2.1.1, establece para la aprobación de políticas contables que ... '2.1 Marco de referencia del proceso contable; 2.1.1 Marco normativo del proceso contable El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros , teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni

administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad'. (Subrayado fuera del texto)

Frente a lo expuesto, se precisa referir que la Superintendencia Financiera de Colombia mediante comunicación 2023016938-004-000 del 17 de mayo de 2023, precisó que:

'(...) es importante señalar que en la Ley 1314 de 2009, mediante la cual se inició el proceso de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera con respecto a las autoridades de regulación y normalización técnica, el artículo 6° ratificó las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación.

(...) Colpensiones en materia contable para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos que se incorporan en los estados financieros de la Administradora, los fondos de reserva y el Fondo de Beneficios Económicos Periódicos BEPS debe cumplir con la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación'.

No obstante, la Superintendencia Financiera de Colombia – SFC mediante Circular Externa 008 de mayo de 2023 en el numeral 4), asigna las funciones y responsabilidades asociadas al Sistema de Control Interno, definiendo como funciones de la Junta Directiva las siguientes:

'4. RESPONSABILIDADES EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Sin perjuicio de las funciones y responsabilidades asignadas en otras disposiciones, los órganos de las EV deben cumplir, como mínimo, con las siguientes funciones:

4.1. Funciones de la Junta Directiva u órgano que haga sus veces

La JD u órgano que haga sus veces, debe cumplir como mínimo con las funciones y responsabilidades previstas en los siguientes subnumerales:

4.1.1. Funciones de la Junta Directiva u órgano que haga sus veces respecto del ambiente de control

La JD u órgano que haga sus veces debe aprobar los siguientes documentos y políticas:

- a. Código de ética y conducta.
- b. Política de generación y remisión de informes sobre el SCI.
- c. Política de recurso humano.
- d. Política financiera y contable. (Subrayado fuera del texto) (...)'

Sobre el particular, es importante señalar que las funciones de la Junta Directiva de Colpensiones, contenidas en el Acuerdo 107 de 2017 modificado por el Acuerdo 007 de

2022, en materia contable contempla únicamente 'Aprobar u objetar los estados financieros de COLPENSIONES', conforme lo establece el artículo 422 del Código de Comercio.

Por lo expuesto, de manera atenta solicitamos el pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación – CGN como autoridad con facultades regulatorias en materia de contabilidad pública, en relación con la instancia u órgano competente de aprobar las políticas de gestión contable de Colpensiones como entidad de gobierno sujeta a los lineamientos definidos en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias”.

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 Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“1. ASPECTOS GENERALES

A continuación, se exponen los aspectos conceptuales básicos (definición, objetivos, evaluación y riesgos) relacionados con el control interno contable.

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

2. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el 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.

Como un elemento de control interno para gestionar el riesgo contable, las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que les sea aplicable, en procura de lograr una información financiera que cumpla con las características referidas.

Sobre dichas políticas, es preciso señalar que corresponden a los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, y se deben formalizar mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

Así las cosas, en atención a que las políticas contables de Colpensiones son aprobadas por el Representante Legal de Colpensiones y el Contador de la entidad, ello está alineado con lo señalado por la Contaduría General de la Nación sobre el particular.

CONCEPTO No. 20231100028281 DEL 29-09-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Definición del procedimiento administrativo interno para dar de baja elementos de los estados financieros.

Doctor
 GERMÁN SANABRIA MATEUS
 Coordinador Grupo de Cartera
 Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010040632 del 04 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:

"1.1. La Contraloría General de la República realizó el auditoría financiera la gestión del ministerio de hacienda y crédito público para la vigencia 2022 relacionado con el deterioro aplicado a los préstamos por cobrar de difícil recaudo, en los siguientes términos:

'(...) la situación de no actualización de las políticas contables para el deterioro de los préstamos por cobrar acorde a los parámetros de la normatividad vigente, en particular con relación a lo estipulado en el Concepto No. 20221100003251 del 14-02-2022 de la CGN...

(...)

1.4. En el Ministerio de Hacienda y Crédito Público existe el procedimiento depuración de las cuentas de difícil recaudo, así como la instancia interna establecida para el efecto, denominada "Comité de Normalización de Cartera", constituido mediante la Resolución 572 del 3 de marzo de 2010 (anexo), se establecieron las funciones del mismo, a saber: '4. Estudiar y recomendar al representante legal de la entidad, sobre la depuración contable de las obligaciones provenientes de operaciones de crédito público' (préstamos por cobrar).

2. CONSULTA:

(...)

1. De acuerdo con el concepto de la Contaduría General de la Nación No. 2022110003251 del 14 de febrero de 2022, que establece que '..tratándose de préstamos por cobrar, cuando no se tiene ninguna probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad, procede la baja en cuentas y no el reconocimiento del deterioro del 100%'

¿Es posible proceder directamente a la baja en cuentas en los estados financieros del Ministerio, mediante asiento contable, sin contar con la recomendación establecida en la Resolución 572 del 3 de marzo de 2021 y sin el acto administrativo respectivo, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida Ley establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 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).

En el concepto CGN con radicado N° 20221100003251 del 14-02-2022, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se concluyó:

“(…)

En virtud de lo anterior, tratándose de préstamos por cobrar, cuando no se tiene ninguna probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad, procede la baja en cuentas y no el reconocimiento del deterioro del 100%. Lo anterior, en atención a que estos dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento como activos.

Ahora bien, el deterioro debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros del préstamo por cobrar.

Así las cosas, el hecho de haber deteriorado en un 100% el préstamo por cobrar corresponde a un error, por cuanto el deterioro de dicho préstamo por cobrar debió corresponder al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública 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.

Asimismo, dicho Procedimiento señala que 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, corresponde a las entidades establecer el procedimiento administrativo que se debe seguir al interior de cada una para efecto de realizar la baja en cuentas de los elementos de sus estados financieros, para lo cual deberán

considerarse los criterios establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad. En este sentido, es viable que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público haya establecido que para realizar tal baja en cuentas se debe contar con una recomendación de su Comité de Normalización de Cartera y que se debe expedir un acto administrativo. No obstante, dicho procedimiento no debe ir en contravía de los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en el concepto CGN con radicado N° 20221100003251 del 14-02-2022, tratándose de préstamos por cobrar, cuando no se tiene ninguna probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad, procede la baja en cuentas y no el reconocimiento del deterioro del ciento por ciento (100%). En este sentido, si es correcto que el Ministerio realice la baja en cuentas de tales elementos de sus estados financieros, deberá obrar de conformidad y realizarla, siguiendo, si es del caso, el procedimiento administrativo interno que haya establecido para el efecto, siempre que no esté en contradicción con los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En este sentido, se precisa que definir un procedimiento al interior de la entidad para realizar la baja en cuentas de los elementos de sus estados financieros no debe constituirse como un impedimento o una causal de dilación para realizar tal baja en cuentas, sino como una herramienta que garantice o propenda porque la información financiera permanezca depurada, en procura de que esta cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20231100029601 DEL 11-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Creación, nombre, integrantes, funciones, y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Señor
EDUARDO GÓMEZ
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100043492 del 21 de septiembre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se consulta qué norma establece el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, quiénes lo conforman y cuáles son sus funciones.

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 3° 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 6° 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 3° 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.

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.

(...)

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

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.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituirlo establecen su nombre, sus funciones y facultades, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actos, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

En este sentido, se precisa que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho Comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

El Procedimiento Contable en mención puede ser consultado en la página web de la entidad, siguiendo la ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Procedimientos Transversales → Evaluación del control interno contable.

CONCEPTO No. 20231100029611 DEL 11-10-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Supresión del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor

LUIS ALBERTO CASTRO MARCELO

Coordinador Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos

Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010045332 del 04 de octubre de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Resolución No. 193 de 2016 establece que las entidades pueden optar por implementar herramientas que garanticen de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Tales herramientas pueden concretarse en la creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos y demás reglas.

En el entendido que el Instituto Nacional de Medicina Legal, en desarrollo del Sistema Integrado de Gestión ha adoptado políticas contables, procedimientos en las áreas financieras y contables, directrices en materia contable e instructivos operativos para el desarrollo de sus actividades, podría resultar pertinente suprimir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable también creado, pues muchas de las materias que allí se han llevado a revisión, están definidos en las otras herramientas citadas y siempre se llega a la conclusión que debe primar lo que está en la política o procedimiento, antes que cualquier decisión que tome la citada instancia.

Acorde a lo anterior, solicitamos un concepto del órgano rector donde se exprese si es procedente suprimir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable creado, pues la norma plantea de manera excluyente la implementación de tales herramientas”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Por su parte, el artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

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.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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.

De conformidad con lo anterior, tanto la creación como la supresión del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable son de carácter potestativas y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, deciden adoptar o suprimir dicha herramienta, teniendo en cuenta que siempre deben propender por alcanzar los objetivos de la información financiera de propósito general, que están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios; por lo cual, esta debe ser permanentemente depurada de forma que se garantice la mejora de su calidad.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto N°20231100000221 del 05-01-2023
20231100000881 del 20-01-2023
20231100001061 del 24-01-2023
20231100001321 del 26-01-2023
20231100002861 del 15-02-2023
20231100002871 del 15-02-2023
20231100006321 del 03-03-2023
20231100009031 del 03-04-2023
20231100009751 del 20-04-2023
20231100010161 del 27-04-2023
20231100010201 del 27-04-2023
20231100010401 del 02-05-2023
20231100011981 del 08-05-2023
20231100013781 del 23-05-2023
20231100015801 del 09-06-2023
20231100016011 del 15-06-2023
20231100016291 del 20-06-2023
20231100016301 del 20-06-2023
20231100017901 del 18-07-2023
20231100019951 del 18-07-2023
20231100020091 del 18-07-2023
20231100021151 del 31-07-2023
20231100021621 del 03-08-2023
20231120022731 del 09-08-2023
20231100024471 del 22-08-2023
20231100024961 del 24-08-2023
20231100025011 del 24-08-2023
20231100025031 del 25-08-2023
20231100025101 del 25-08-2023
20231100025161 del 28-08-2023
20231100025461 del 30-08-2023
20231100025641 del 31-08-2023
20231100026681 del 12-09-2023
20231100026981 del 15-09-2023
20231100027021 del 15-09-2023
20231100027131 del 18-09-2023
20231100027531 del 20-09-2023
20231100028201 del 28-09-2023
20231120028241 del 13-10-2023
20231100032421 del 20-10-2023
20231100039541 del 16-11-2023
20231100042711 del 04-12-2023
20231120043401 del 21-12-2023

1.5.3 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN, PRESENTACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

CONCEPTO No. 20231100009291 DEL 12-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables
	SUBTEMA	Periodicidad y contenido

Doctora
GLORIA PATRICIA DUARTE RUIZ
Profesional Especializada
Barrancabermeja, 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° 20231100013682 del 07 de febrero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“Teniendo en cuenta la Resolución No. 356 de fecha 30 de diciembre de 2022, por el cual se incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, que deben publicarse conforme a lo establecido en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019, solicitamos claridad en el numeral 5.2 Contenido, específicamente en el periodo comparativo tanto en la situación financiera como en el estado de resultados.

Entendiéndose, que el estado de situación financiera a presentar el 31 de marzo de 2023 se deberá comparar con el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2022, y el estado de resultados con corte a 31 de marzo de 2023 se comparará con el estado de resultados a 31 de marzo de 2022.

Sin embargo, dicha resolución no establece con claridad con que periodos se comparará tanto el estado de situación financiera como el estado de resultados correspondiente al segundo trimestre de la vigencia 2023.

Con respecto al numeral 4.3 Moneda de presentación y grado de redondeo, se menciona que las cifras no se redondearán ni presentarán decimales, por lo tanto, nuestra entidad deberá ajustar el sistema de información para que en adelante los informes financieros no presenten decimales; sin embargo, surge la inquietud si en los formularios de la categoría información contable pública – convergencia se deben presentar las cifras sin

decimales, teniendo en cuenta que nuestra entidad es Agregadora de información de otras entidades públicas, por tanto, ponemos a consideración que nos permita como Entidad Agregadora seguir presentando las cifras con decimales tanto en el CHIP como en los informes financieros y contables, y así evitar inconsistencias al validar la información en el CHIP”.

CONSIDERACIONES

Para atender su solicitud, se debe considerar que la Resolución 356 de 2022 establece:

“3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

(...)

4.3. Moneda de presentación y grado de redondeo

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán en pesos colombianos y las cifras no se redondearán ni presentarán con decimales.

(...)

5.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior. Para el trimestre con corte al 31 de marzo, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera contenido en el conjunto completo de estados financieros presentados a 31 de diciembre del año anterior.

En el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Por lo anterior, se precisa que la comparación del estado de situación financiera del segundo trimestre de 2023 se realiza con el informe presentado a 31 de marzo de 2023, y la comparación del estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado

de resultado de la gestión de la liquidación se comparará con el valor acumulado de enero a junio del año 2022.

Respecto a la moneda de presentación y grado de redondeo, se precisa que lo establecido en la Resolución 356 de 2022 respecto al grado de redondeo aplica únicamente para la preparación y presentación de los informes financieros y contables y no modifica la política contable que haya definido la entidad para el registro de sus hechos económicos ni las demás disposiciones relacionadas con la agregación y el reporte de información a la CGN. En consecuencia, la entidad continuará con su política para el registro de los hechos económicos y para la agregación de información y seguirá aplicando las directrices de la CGN para el reporte de información en el CHIP y, para la presentación de los informes financieros y contables, redondeará las cifras sin decimales.

CONCEPTO No. 20231100010751 DEL 04-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables.
	SUBTEMA	Periodo de publicación de informes financieros y contables en la página web de la Entidad.

Doctor
 ÓSCAR JAVIER GRANDAS ARDILA
 Contador
 Alcaldía de Bucaramanga
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N°20231100016322 del 27 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:

“Según la resolución 356 del 30 de diciembre de 2022, en la página 6 establece que ‘Los informes financieros y contables se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al trimestre informado’.

La duda es: Antes de la presente resolución como contador del municipio publicaba los estados financieros en nuestra página web mensualmente.

Con la resolución 356 de 2022, cada cuanto se deben publicar los estados financieros en nuestra página”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1952 de 2019 por medio de la cual se expide el código general disciplinario se derogan la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario, señala:

“ARTÍCULO 38. Deberes. Son deberes de todo servidor público:

(...)

37. Publicar en la página web de la respectiva entidad, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes". De otra parte, la Resolución 356 de 2022, por la cual se incorpora en los Procedimientos Transversales del Régimen del Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables, que deban publicarse conforme a lo establecido en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019, establece:

"3. PERIODICIDAD DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. A 31 de diciembre del respectivo año no se prepararán ni presentarán informes financieros y contables dado que la entidad preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

(...)

6. PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

Los informes financieros y contables se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al trimestre informado. En la siguiente tabla se detalla la fecha de corte y la fecha límite de publicación para cada trimestre.

FECHA CORTE	FECHA LÍMITE DE PUBLICACIÓN
31 DE MARZO	30 DE ABRIL
30 DE JUNIO	31 DE JULIO
30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE

(...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre de cada año; y su publicación en la página web, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019, se hará de manera trimestral, como máximo el 30 de abril, 31 de julio y 31 de octubre del respectivo año.

Es de precisar que al final de ejercicio la entidad no preparará ni presentarán los informes financieros y contables, en cambio preparará y presentará el juego completo de estados financieros regulado en los marcos normativos expedidos por la CGN.

CONCEPTO No. 20231100015781 DEL 09-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables. Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública – Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a Través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública.
	SUBTEMA	Modificación a la forma de comparar el Estado de Situación Financiera, en el reporte establecido por la CGN en el numeral 1.2.3 Formulario CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS.

Doctor
JOHN EDWARD TORRES PINILLA
Contador Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010021552 del 04 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:

“El numeral 3° del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros contables señala en relación con la Periodicidad que ‘Los informes financieros y contables se prepararán y presentarán, de forma trimestral, con corte al 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre del respectivo año. (...)’. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 5.2 del mismo texto normativo, expresa que ‘En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior. Para el trimestre con corte al 31 de marzo, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera contenido en el conjunto completo de estados financieros presentados a 31 de diciembre del año anterior’. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 1.2.3 Formulario CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFITIVAS, del Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública - convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema consolidador de hacienda e información pública (CHIP), expresa que 'Se utiliza con el propósito de explicar el origen de las variaciones significativas presentadas en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre del reporte de información, para los conceptos contables que evidencien estas variaciones, al comparar los saldos del trimestre reportado con el mismo corte del año anterior'. (Subrayado fuera de texto).

(...)

Lo anterior, teniendo en cuenta que el Estado de situación financiera se presenta de forma comparativa con el trimestre anterior, en tanto que en el reporte de variaciones trimestrales los elementos del Estado de situación financiera se presentan comparados con el mismo corte de la vigencia anterior”.

Mediante, correo electrónico enviado a la Contaduría General de la Nación el 16 de mayo de 2023 el doctor John Edward Torres Pinilla, precisa la consulta de la siguiente manera: “De manera atenta y conforme a lo conversado telefónicamente me permito adicionar la siguiente información en aras de dar claridad al interrogante planteado: Sea lo primero señalar que la consulta se hace a título personal y en la órbita del Marco normativo para entidades de Gobierno.

La pregunta de manera más concreta es si producto de lo señalado en el numeral 5.2 del Procedimiento para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros modifica la forma de reporte establecida en el numeral 1.2.3 Formulario CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS, del Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública – convergencia respecto al período de comparación”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 356 de 2022, establece:

“En el marco de las competencias constitucionales y legales de la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación (CGN), a continuación, se desarrollan los lineamientos para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables que deban publicar las entidades públicas conforme al numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019.

En ningún caso, los informes financieros y contables reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros,

la cual está regulada en los marcos normativos expedidos por la CGN. En consecuencia, los criterios establecidos en este Procedimiento solo aplican para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables. Para la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, las entidades aplicarán el marco normativo expedido por la CGN que corresponda.

(...)

5. IDENTIFICACIÓN Y CONTENIDO DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES

(...)

5.2 Contenido

En el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparado con el estado de situación financiera del trimestre inmediatamente anterior. Para el trimestre con corte al 31 de marzo, el estado de situación financiera se presentará comparado con el estado de situación financiera contenido en el conjunto completo de estados financieros presentados a 31 de diciembre del año anterior.

En el estado de resultados, el estado del resultado integral o el estado de resultado de la gestión de la liquidación, según corresponda, se presentarán los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del respectivo trimestre, comparado con los ingresos, gastos y costos acumulados desde el 1º de enero hasta la fecha de corte del mismo trimestre del año anterior” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública – Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a Través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), incorporado por la Resolución 159 de 2019, dispone:

“(…)

1.2. Formularios para el reporte de la categoría de Información contable pública – Convergencia

(...)

1.2.3. Formulario CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Se utiliza con el propósito de explicar el origen de las variaciones significativas presentadas en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre del reporte de información, para los conceptos contables que evidencien estas variaciones, al comparar los saldos del trimestre reportado con el mismo corte del año anterior.

Las variaciones significativas serán determinadas por la propia entidad de acuerdo a parámetros que tengan en cuenta materialidad, importancia del concepto o comportamientos de valores por fuera de rangos normales, las cuales pueden originarse por diferentes situaciones, incluidas reclasificaciones, ajustes o corrección de errores.

En caso de que la entidad no presente variaciones significativas para los cortes objeto de comparación, deberá reportar el formulario para la subcuenta que presente la mayor variación con la explicación correspondiente al origen de la misma” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los Informes Financieros y Contables, incorporado con la Resolución 356 de 2022, señala los lineamientos para la preparación, presentación y publicación de los informes financieros y contables que deban publicar las entidades públicas conforme al numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019. Este procedimiento establece en su numeral 5.2. Contenido, que en el estado de situación financiera se presentarán los activos, pasivos y patrimonio al final del respectivo trimestre comparados con los activos, pasivos y patrimonio del trimestre inmediatamente anterior.

Ahora bien, el numeral 1.2.3. del Formulario CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS contenido en el Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública – Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a Través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), estipula que este formulario se utiliza con el propósito de explicar el origen de las variaciones significativas presentadas en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre del reporte de información, para los conceptos contables que evidencien estas variaciones, al comparar los saldos del trimestre reportado con el mismo corte del año anterior.

Como se puede observar son dos procedimientos con fines diferentes, el primero indica la forma de preparar, presentar y publicar los informes financieros y contables que deban publicar las entidades públicas conforme al numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019, mientras que el segundo hace referencia a la forma como se debe reportar la información contable a la CGN.

Por lo tanto, el numeral 5.2. del Procedimiento para la Preparación, Presentación y Publicación de los informes Financieros y Contables no modifica la forma de reportar la información financiera a la CGN, establecida en el numeral 1.2.3. Formulario CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100012011 del 08-05-2023

20231100016311 del 20-06-2023

20231100043271 del 11-12-2023

1.5.4 PROCEDIMIENTO PARA LA AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN, DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP)

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100015781 del 09-06-2023

20231100024961 del 24-08-2023

1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.**CONCEPTO No. 20231100000151 DEL 04-01-2023**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reclasificación de la cuenta utilidad del ejercicio a partir del cambio de periodo contable del año 2018.

Doctora
 MARÍA ANGÉLICA FERNÁNDEZ MAHECHA
 Asesora
 Subdirección de Operaciones
 Ministerio de Hacienda y Crédito 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° 20220010054532 del 30 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Considerando que el numeral 3 de las circulares que emitió la Contaduría para el cambio de periodo contable hasta el año 2017, indicaban que la utilidad del ejercicio de cada periodo contable se deben reclasificar de la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio o 311002-Déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

A partir del cambio de periodo contable del año 2018, el numeral 3 de las circulares de cierre e inicio de vigencia indican que la utilidad del ejercicio se deben reclasificar de la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio o 311002-Déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En este contexto, en el estado de la situación financiera del Sistema general de Regalías presenta el valor del resultado acumulado hasta el año 2017 en la subcuenta 310506 – Sistema general de Regalías y el valor del resultado del año 2018 al año 2021 en la subcuentas que corresponden de la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Al revisar la dinámica contable de las cuentas mencionadas, entendemos que las utilidades acumuladas se debería reflejar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por lo cual solicitamos aclaración si procede reclasificar el saldo de las subcuenta de la cuenta 3105 -CAPITAL FISCAL a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”.

CONSIDERACIONES

El instructivo 003 de 2017 del 01 de diciembre de 2017, por medio del cual se imparten las instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2017-2018, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, establece:

“3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2018

Al inicio del periodo contable del año 2018, y antes de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, las entidades de gobierno realizarán las siguientes reclasificaciones:

a) Los saldos de la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio o 311002-Déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

(...)

Con posterioridad, se aplicará lo establecido en el Instructivo 002 de 2015 por el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno”.

El instructivo 001 de 2018 del 018 de diciembre de 2018, por medio del cual se imparten las instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, establece:

“3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2019

Al inicio del periodo contable del año 2019, las entidades públicas realizarán la siguiente clasificación: a) los saldos registrados en las subcuentas de Resultados del ejercicio, de las cuentas 3110 y 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. b) los saldos registrados en las subcuentas de las cuentas 3.1.45 y 3.2.68 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”.

CONCLUSIONES

El instructivo 003 de 2017 del 01 de diciembre de 2017 establece que, al inicio del periodo contable del año 2018, y antes de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, las entidades de gobierno deben reclasificar los saldos de la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio o de la subcuenta 311002-Déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por otra parte, de acuerdo con el instructivo 001 de 2018 del 18 de diciembre de 2018, al inicio del periodo contable del año 2019, las entidades públicas deben reclasificar los saldos registrados en las subcuentas de Resultados del ejercicio, de las cuentas 3110 y 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así las cosas, los saldos de la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio o de la subcuenta 311002-Déficit del ejercicio, de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO, reclasificados a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL al inicio del periodo contable del año 2018, deben permanecer en dicha cuenta. Lo anterior, dado que esta reclasificación hace parte de las instrucciones impartidas en la transición hacia el nuevo marco normativo, previo a la determinación de los saldos iniciales. Por su parte, el excedente o déficit del ejercicio obtenido a partir de 2018 se debe reclasificar a la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20231120002511 DEL 13-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Prórroga a la aplicación del concepto CGN con radicado N° 20221120072441 del 05-12-2022

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA CASTAÑEDA LADINO
 Gerente de Contabilidad
 Fiduciaria La Previsora 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° 20231120002421 del 10 de febrero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

El 05 de diciembre de 2022, la CGN emitió el concepto con radicado CGN N° 20221120072441.

El 02 de febrero del año 2023, se llevó a cabo una reunión en las instalaciones de la CGN, entre miembros de la Subcontaduría General y de Investigación y la Fiduciaria La Previsora S.A. en la cual se solicitó ampliar el plazo de aplicación del concepto con radicado CGN N° 20221120072441 del 05-12-2022, en atención a que teniendo en cuenta su fecha de emisión se requiere tiempo para realizar las modificaciones y ajustes para aplicarlo integralmente.

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional de Colombia, en la sentencia C-487 de 1996, manifestó:

“CONCEPTOS DE LA ADMINISTRACION-Alcance

Los conceptos no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos. Cuando se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la

Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio” (Subrayado fuera de texto).

La misma Corporación, en la sentencia C-487 de 1997, también señaló:

“CONTADURIA GENERAL DE LA NACION-Decisiones en materia contable son obligatorias/CONTADOR GENERAL DE LA NACION-Facultades de Inspección y sanción en ámbito administrativo.

Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, en la Sentencia C-957 de 1999, dispuso:

“ACTO ADMINISTRATIVO-Vigencia

En relación con la vigencia de los actos administrativos, el Consejo de Estado considera que la decisión administrativa contenida en el acto de carácter general o particular es válida desde el momento en que se expide (desde que ha sido firmado, aún sin haber sido publicado o notificado, según el caso); sin embargo, su fuerza vinculante comienza desde que se ha producido la publicación o notificación del acto; por lo tanto, la publicación no constituye un requisito de validez del acto administrativo; se trata simplemente de una condición para que pueda ser oponible a los particulares, es decir, de obligatoriedad. En este evento, se está ante un problema de eficacia de la norma, no de validez; es un aspecto extrínseco del acto y posterior al mismo. Adicionalmente, la jurisprudencia contencioso administrativa sostiene que, si el acto administrativo concede un derecho al particular, éste puede reclamarlo de la administración aunque el acto no haya sido publicado. Si por el contrario, el acto impone una obligación, ésta no puede exigirse hasta tanto dicho acto sea publicado, aunque haya una instrucción en el mismo en sentido contrario.

(...)

ACTO ADMINISTRATIVO-Expedición, vigencia y obligatoriedad

Los actos administrativos expedidos por las autoridades de los diferentes ordenes 4territoriales existen y son válidos desde el momento mismo de su expedición, pero no producen efectos jurídicos, es decir, no tienen fuerza vinculante, sino a partir de que se realiza su publicación, en tratándose de actos administrativos de carácter general, o su notificación cuando se trata de actos administrativos de carácter particular. Sólo a partir de este momento, serán obligatorios y oponibles a terceros” (Subrayado fuera de texto).

La Contaduría General de la Nación, en el concepto con radicado CGN N° 20221120072441 del 05-12-2022, concluyó:

“(…)

De la misma manera, la Resolución 195 de 2021, por la cual se modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, en el numeral 2 establece que 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. Sin embargo, esta resolución no cobija los patrimonios autónomos creados mediante decretos, como en el caso del patrimonio autónomo denominado Fondo Nacional para la Gestión de Riesgo de Desastres.

Así las cosas, como el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres es un Fondo creado como una cuenta especial y sin personería jurídica, le corresponde a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres realizar el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la ejecución de las actividades desarrolladas por el Fondo (activos, pasivos, ingresos, costos y gastos). Por la misma razón, el patrimonio autónomo creado mediante el artículo 3° del Decreto 1547 de 1984, representado por Fiduciaria La Previsora S.A., y que está compuesto por los bienes y derechos del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, serán reconocidos por la UNGRD.

De esta manera, y teniendo en cuenta que el patrimonio autónomo no se creó en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo y, en consecuencia, no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 2 del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007, cuando la UNGRD, como entidad que controla los recursos, los entregue en administración al patrimonio autónomo, debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(…)

Por medio de este concepto se revoca el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 20221120059181 del 23 de septiembre de 2022”.

CONCLUSIONES

La Corte Constitucional de Colombia en la sentencia C-487 de 1997 señaló que las decisiones que en materia contable adopte la CGN de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado.

Así mismo, en la Sentencia C-957 de 1999, manifestó que los actos administrativos son válidos desde el momento mismo de su expedición, pero no producen efectos jurídicos, es decir, no tienen fuerza vinculante, sino a partir de que se realiza su publicación, si

se trata de actos administrativos de carácter general; o su notificación, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular.

En el concepto con radicado CGN Nº 20221120072441, se estableció que al patrimonio autónomo creado mediante el artículo 3º del Decreto 1547 de 1984, representado por Fiduciaria La Previsora S.A., y que está compuesto por los bienes y derechos del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, no le corresponde aplicar el Régimen de Contabilidad Pública para efecto de reportar su información financiera de forma independiente, como lo venía haciendo antes de la expedición del concepto, sino que le corresponde a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres realizar el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la ejecución de las actividades desarrolladas por el Fondo (activos, pasivos, ingresos, costos y gastos). Es preciso señalar que el concepto en mención fue expedido el 05 de diciembre del 2022, es decir, finalizando el periodo contable.

En virtud de lo anterior y en atención a que lo establecido en el concepto implica un cambio sustancial para la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y para el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres en cuanto a la aplicación de la normativa contable expedida por la CGN, se requiere establecer una prórroga en la aplicación del concepto referido, con el fin de que la Fiduciaria La Previsora S.A., y la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres puedan adelantar los trámites necesarios para llevar a cabo de forma integral lo establecido en dicho concepto.

De conformidad con lo anterior, se establece que el concepto con radicado CGN Nº 20221120072441 del 05 de diciembre del 2022, tendrá aplicación a partir del periodo contable 2023.

Así las cosas, le corresponde al patrimonio autónomo del FNGRD reportar a la Contaduría General de la Nación, de forma independiente, a través del sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) su información financiera del periodo contable 2022.

CONCEPTO No. 20231120002621 DEL 13-02-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Reconocimiento de excedentes financieros

Doctor

IVÁN DARÍO RÍOS HUÉRFANO

Profesional Especializado – Contador

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos – INVIMA

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° 20220010054892 del 05 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El INVIMA recibe anualmente por parte del CONPES asignación de excedentes financieros, durante los dos últimos años vigencia 2020 y 2021 en el documento CONPES se realizó una desagregación que indica “Para Financiar proyectos de inversión en el presupuesto de la vigencia 202X \$#####)” y “Para fortalecimiento patrimonial \$#####”.

En la circular externa 033 Cierre Presupuesto General de la Nación-PGN para la vigencia fiscal de 2022 e Inicio de la ejecución del PGN de la vigencia fiscal 2023, indica:

‘El registro de los recaudos y su respectiva imputación por los diferentes conceptos de ingresos se debe realizar dentro de la vigencia fiscal en que se generan. Cuando el aforo considera recursos disponibles de vigencias anteriores como es el caso de los Excedentes Financieros de los Establecimientos Públicos, debe registrarse la ejecución del presupuesto de “ingreso” en el sistema, por el monto que ampare las obligaciones que se atendieron en la respectiva vigencia’.

En el documento CONPES del año 2020, le fue asignado al INVIMA para financiar proyectos de inversión la suma de \$36.671.002.057 pesos y para la vigencia 2021 asigno la suma de \$89.000.000.000 de pesos.

En el mes de julio de 2022, ante solicitud de la Dirección General de Presupuesto Público, se realizó el procedimiento que indica la Guía SIIF para el Registro de Excedentes Financieros y el procedimiento contable para el reconocimiento de los

excedentes financieros de los establecimientos públicos que se capitalizan o giran a favor de la nación para reconocer los \$89.000.000.000 de pesos, lo cual ocasiono que se generara un saldo negativo en la cuenta contable del patrimonio 310901001 Utilidades o excedentes acumulados, situación que genero una diferencia entre la información presentada en los estados financieros trimestrales y la información contenida en SIIF Nación.

Consulta: (...)

1. ¿Cuál es el manejo contable para el reconocimiento de excedentes asignados por el CONPES para fortalecimiento patrimonial ya que este no se evidencia en la apropiación de gastos ni en el aforo de ingresos de SIIF?
2. ¿El manejo contable de los excedentes financieros para financiar proyectos de inversión debe ser el mismo que se utiliza para los excedentes dirigidos al fortalecimiento patrimonial?
3. ¿Cuál es el manejo contable que se debe realizar, cuando el valor de los excedentes financieros asignados a la entidad es superior al saldo de la cuenta contable 310901001 Utilidades o excedentes acumulados?
4. ¿se debe reconocer contablemente el valor de los excedentes financieros asignados por el CONPES o se debe aplicar lo indicado en la Circular Externa 033 'Cierre Presupuesto General de la Nación-PGN para la vigencia fiscal de 2022 e inicio de la ejecución del PGN de la vigencia fiscal 2023', en cuanto a que debe registrarse la ejecución del presupuesto de "ingreso" en el sistema, por el monto que ampare las obligaciones que se atendieron en la respectiva vigencia".

CONSIDERACIONES

El párrafo 1 del artículo 16. Unidad de caja, del Decreto 111 de 1996 "Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto" establece:

"PARÁGRAFO 1. Los excedentes financieros de los establecimientos públicos del orden nacional son propiedad de la Nación. El Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, determinará la cuantía que hará parte de los recursos de capital del presupuesto nacional, fijará la fecha de su consignación en la dirección del tesoro nacional y asignará por lo menos el 20% al establecimiento público que haya generado dicho excedente. Se exceptúan de esta norma los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales".

En el documento CONPES 4065 del 07 de diciembre de 2021, mediante el cual se realiza la "Distribución de los excedentes financieros de los Establecimientos públicos y de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado No Societarias del Orden Nacional, al 31 de diciembre de 2020", se detalla:

Establecimiento Público	Excedente o utilidad por distribuir	Distribución de excedente efectivo (EOP)		Transferir a la Nación	Asignación a establecimientos
		Asignación máxima de 80% nación	Asignación mínima de 20% entidad		
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (Invima)	138.838,00	111.070,40	27.767,60	0	138.838,00

El Catálogo General de Cuentas (CGCs) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe las siguientes cuentas:

“3105-CAPITAL FISCAL. Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”. Además, establece que se acredita con “3. El valor de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”.

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. Además, establece que se debita con: “(...)2- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Preguntas 1 y 2:

El INVIMA registrará los excedentes financieros asignados a la entidad para fortalecimiento patrimonial y para financiar proyectos de inversión, con base en el documento Conpes que soporta dicha asignación, mediante un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Pregunta 3. ¿Cuál es el manejo contable que se debe realizar, cuando el valor de los excedentes financieros asignados a la entidad es superior al saldo de la cuenta contable 310901001 Utilidades o excedentes acumulados?

De acuerdo al documento CONPES 4065 del 07 de diciembre de 2021, mediante el cual se realiza la “Distribución de los excedentes financieros de los Establecimientos públicos y de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado No Societarias del Orden Nacional, al 31 de diciembre de 2020”, al INVIMA se le asigna la totalidad de los recursos que reporta como “Excedente o utilidad por distribuir”.

Por lo tanto, si el INVIMA tenía reconocido en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES el valor de los excedentes financieros por distribuir al finalizar el periodo 2020, entonces, en el periodo siguiente cuando el Conpes asigne la totalidad de estos recursos, no debería existir diferencia. A menos, que dicha cuenta haya sido disminuida por otros conceptos.

Lo anterior, en el entendido de que no se observa que al INVIMA se le asignen recursos superiores a los descritos como "Excedente o utilidad por distribuir", en tal sentido deberá revisarse el movimiento de la subcuenta a fin de determinar qué ocasiona la diferencia en el saldo de la cuenta contable.

Pregunta 4. ¿se debe reconocer contablemente el valor de los excedentes financieros asignados por el CONPES o se debe aplicar lo indicado en la Circular Externa 033 'Cierre Presupuesto General de la Nación-PGN para la vigencia fiscal de 2022 e inicio de la ejecución del PGN de la vigencia fiscal 2023', en cuanto a que debe registrarse la ejecución del presupuesto de "ingreso" en el sistema, por el monto que ampare las obligaciones que se atendieron en la respectiva vigencia

Se debe reconocer en la información financiera de la entidad los excedentes financieros asignados por el Conpes de acuerdo con lo descrito anteriormente.

La Circular Externa 033 con el asunto "Cierre Presupuesto General de la Nación-PGN para la vigencia fiscal de 2022 e inicio de la ejecución del PGN de la vigencia fiscal 2023" corresponde al cierre presupuestal, que es un proceso diferente al contable, porque la información contable pública y la presupuestal proceden de distintos sistemas, desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí.

CONCEPTO No. 20231100006351 DEL 03-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable para el reconocimiento de la capitalización de los excedentes financieros.

Doctora
ALBA PATRICIA CASTELLANOS RAMÍREZ
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
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°20230010003692 del 24 de enero de 2023, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"(...)

El DNP mediante CONPES 4110 del 6 de diciembre de 2022 estableció un Excedente Financiero para el ICBF del año 2021 por valor de \$218.991 millones, no obstante, el saldo de la cuenta 310901001 Utilidad o Excedentes Acumulados a la fecha es de \$142.167 millones.

Como máximo órgano rector, le agradezco su pronunciamiento para indicarnos de acuerdo con el párrafo anterior, cual es el procedimiento contable para el reconocimiento de la capitalización de los excedentes financieros en el periodo Contable 2022".

CONSIDERACIONES

El párrafo 1 del artículo 16. Unidad de caja, del Decreto 111 de 1996 "Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto", estipula:

"PARÁGRAFO 1. Los excedentes financieros de los establecimientos públicos del orden nacional son propiedad de la Nación. El Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes, determinará la cuantía que hará parte de los recursos de capital del presupuesto

nacional, fijará la fecha de su consignación en la dirección del tesoro nacional y asignará por lo menos el 20% al establecimiento público que haya generado dicho excedente. Se exceptúan de esta norma los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales”.

El documento CONPES 4110 del 06 de diciembre de 2022 “Distribución de los excedentes financieros de los establecimientos públicos y de las empresas industriales y comerciales del estado no societarias del orden nacional, al 31 de diciembre de 2021”, señala:

“5. RECURSOS TRANSFERIBLES A LA NACIÓN.

(...)

5.1. Detalle de la asignación de excedentes financieros a establecimientos públicos y empresas industriales y comerciales del Estado no societarias

(...)

Tabla 6. Detalle de la distribución de excedentes financieros de los establecimientos públicos, 2021

(Millones de pesos)

Establecimiento Público	Excedente o utilidad por distribuir	Distribución del excedente efectivo (EOP)		Transferir a la Nación	Asignación a establecimientos
		Asignación Máxima de 80% Nación	Asignación Mínima de 20% entidad		
Por transferencia a la Nación					
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)	218.991,12	175.192,90	43.798,22	0,00	218.991,12

(...)”

Respecto a lo contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”.

Además, establece que se debita con: “(...) 3- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. 4- El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones. 5- El valor de las pérdidas acumuladas en la cuenta Ganancias o pérdidas por beneficios posempleo cuando se liquide completamente la obligación por beneficios posempleo”.

También, el referido (CGC) describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES de la siguiente manera: “Representa el valor del resultado acumulado de

ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido". Además, establece que se debita con "El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

El ICBF registrará los excedentes financieros asignados a la entidad con base en el documento CONPES 4110 del 06 de diciembre de 2022 que soporta dicha asignación, debitando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Si el valor de los excedentes financieros asignados en 2022 es mayor que el saldo de la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados, la entidad reconocerá la asignación debitando las subcuentas 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el saldo allí registrado, y la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la diferencia entre el excedente asignado y el saldo registrado en la subcuenta de 310901-Utilidades o excedentes acumulados, y acreditando la subcuenta 310506-Capital Fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, por la totalidad del excedente financiero asignado según el documento CONPES.

CONCEPTO No. 20231120008151 DEL 16-03-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de aportes realizados por Bogotá D.C. a la Región Metropolitana Bogotá-Cundinamarca

Doctora
KELLY TATIANA CERVERA HORTA
Director (E)
Dirección Distrital de Contabilidad
Secretaría de Hacienda Distrital
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, radicada con el N° 202300010000032 del 2 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 solicita:

"... la emisión de concepto sobre el reconocimiento contable de los aportes iniciales realizados por Bogotá D.C. en la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca.

En ese sentido, manifestamos que el Acto Legislativo 02 de 2020 "por el cual se modifica el artículo 325 de la Constitución Política de Colombia y se dictan otras disposiciones" establece que:

'ARTÍCULO 1º. Modifíquese el artículo 325 de la Constitución Política de Colombia así:

ARTÍCULO 325. Créese la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca como entidad administrativa de asociatividad regional de régimen especial, con el objeto de garantizar la ejecución de planes y programas de desarrollo sostenible y la prestación oportuna y eficiente de los servicios a su cargo. El Distrito Capital, la Gobernación de Cundinamarca y los municipios de Cundinamarca podrán asociarse a esta región cuando compartan dinámicas territoriales, ambientales, sociales o económicas.'

Ahora bien, mediante el Acuerdo Regional N° 02 de 2022 de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca se indican los aportes que realizará Bogotá así:

ARTÍCULO 2º. INGRESOS POR APORTES. Las rentas de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca para la vigencia fiscal 2022, de conformidad con el literal c) del artículo 35 de la Ley 2199 de 2022, corresponden a los aportes de su asociado Distrito Capital, en la suma de MIL CUATROCIENTOS VEINTIDÓS MILLONES DE PESOS (\$1.422.000.000,00) MCTE., según certificación expedida por la Secretaría Distrital de Hacienda”.

Al respecto, el 22 de febrero de 2023 se llevó a cabo una mesa de trabajo entre la Secretaría de Hacienda Distrital y la CGN, en la cual se establecieron los siguientes puntos:

- La Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca aún no se encuentra en operación.
- Los recursos aportados por Bogotá no tienen un fin específico establecido, al no haber un documento que soporte su uso, tal vez serán para el funcionamiento y puesta en marcha de la Región.
- Estos aportes se realizaron con fines de asociación.
- Dado que los recursos se entregaron en 2022, Bogotá los reconoció en el gasto en la cuenta de aportes a entidades no societarias.

CONSIDERACIONES

El artículo 325 de la Constitución Política de Colombia, modificado por el Acto Legislativo 02 de 2020, señala:

“ARTÍCULO 325. Créese la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca como entidad administrativa de asociatividad regional de régimen especial, con el objeto de garantizar la ejecución de planes y programas de desarrollo sostenible y la prestación oportuna y eficiente de los servicios a su cargo. El Distrito Capital, la Gobernación de Cundinamarca y los municipios de Cundinamarca podrán asociarse a esta región cuando compartan dinámicas territoriales, ambientales, sociales o económicas.

En su jurisdicción las decisiones de la Región Metropolitana tendrán superior jerarquía sobre las del Distrito, las de los Municipios que se asocien y las del Departamento de Cundinamarca, en lo relacionado con los temas objeto de su competencia. Las entidades territoriales que la conformen mantendrán su autonomía territorial y no quedarán incorporadas al Distrito Capital.

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1. Tras la promulgación de este Acto Legislativo, la Alcaldía Mayor de Bogotá y la Gobernación de Cundinamarca someterán a votación del concejo distrital y la asamblea departamental su ingreso a la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca, con lo cual entrará en funcionamiento.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2. Una Ley Orgánica definirá el funcionamiento de la Región Metropolitana y en todo caso deberá atender las siguientes reglas y asuntos:

(...)

2. El procedimiento y las condiciones para la asociación de los municipios a la Región Metropolitana” (Subrayado fuera del texto).

La Ley 2199 de 2022 “Por medio de la cual se desarrolla el Artículo 325 de la Constitución Política y se expide el Régimen Especial de la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca”, establece:

“ARTÍCULO 1. Objeto. La presente ley tiene por objeto adoptar el régimen especial para la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca, definir y reglamentar su funcionamiento, en el marco de la autonomía reconocida a sus integrantes por la Constitución Política.

(...)

ARTÍCULO 6. Procedimiento para la conformación inicial de la región metropolitana. Por iniciativa del Alcalde Mayor y del Gobernador respectivamente, el Concejo Distrital de Bogotá, por medio de Acuerdo Distrital, y la Asamblea Departamental de Cundinamarca, por medio de ordenanza departamental, decidirán respectivamente sobre su ingreso a la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca, con lo cual la Región Metropolitana entrará en funcionamiento, de conformidad con el Parágrafo Transitorio 1 del Artículo 325 del Constitución Política” (Subrayado fuera del texto).

El Acuerdo Distrital 858 del 18 de noviembre de 2022, “Por medio del cual se aprueba el ingreso del Distrito Capital a la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 1.- Autorización de Ingreso a la Región Metropolitana. Autorizar el ingreso del Distrito Capital a la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca, de conformidad con el Parágrafo Transitorio 1º del Artículo 325 de la Constitución Política y el artículo 6º de la Ley 2199 de 2022”.

El Acuerdo Regional No. 02 del 20 de diciembre de 2022, “Por el cual se establece el presupuesto anual de rentas y gastos para la vigencia fiscal 2022 de la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca”, dispone:

“ARTÍCULO 1º. PRESUPUESTO. Aprobar el presupuesto de ingresos y gastos de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca para la vigencia 2022 por la suma MIL CUATROCIENTOS VEINTIDÓS MILLONES DE PESOS (\$1.422.000.000,00) MCTE.

ARTÍCULO 2º. INGRESOS POR APORTES. Las rentas de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca para la vigencia fiscal 2022, de conformidad con el literal c) del artículo 35 de la Ley 2199 de 2022, corresponden a los aportes de su asociado Distrito Capital, en la suma de MIL CUATROCIENTOS VEINTIDÓS MILLONES DE PESOS (\$1.422.000.000,00) MCTE., según certificación expedida por la Secretaría Distrital de Hacienda”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”.

CONCLUSIONES

La creación de la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca, como entidad administrativa de asociatividad regional de régimen especial, se decretó el 22 de julio de 2020 mediante el Acto Legislativo 02 de 2020 y, conforme a lo establecido en el parágrafo 1º del artículo 325 de la Constitución Política y el artículo 6º de la Ley 2199 de 2022, entraría en funcionamiento con el ingreso del Distrito y el Departamento.

Posteriormente, mediante el Acuerdo Distrital 858 del 18 de noviembre de 2022, el Concejo de Bogotá D.C. aprueba el ingreso del Distrito a la Región Metropolitana Bogotá – Cundinamarca. Así mismo, el Acuerdo Regional 02 del 20 de diciembre de 2022 señala que las rentas de la Región Metropolitana Bogotá - Cundinamarca para la vigencia fiscal 2022, corresponden a los aportes del Distrito Capital en su calidad de asociado.

Por lo tanto, los recursos que entregó el Distrito con fines de asociación no debieron ser reconocidos como aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias, sino como transferencias no condicionadas en la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Lo anterior,

toda vez que no fueron entregados como un aporte para la creación de la entidad, sino que se entregaron en forma posterior como parte del proceso de asociación.

CONCEPTO No. 20231100010031 DEL 25-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Bienes muebles en desuso

Doctor
CÉSAR DARÍO RAMÍREZ ÁVILA
 Profesional Especializado
 Dirección Administrativa
 Superintendencia Nacional de Salud
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010015482 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:

“Estimados Contaduría y CISA por medio del presente solicito el concepto de Bienes Muebles en Desuso, debido a que no es claro para realizar la Certificación que se debe rendir en el módulo SIGA de la Central de Inversiones S.A.”.

Mediante correo electrónico del 29 de marzo de 2023 el doctor César Darío Ramírez Ávila pegó un extracto de la solicitud enviada por la Central de Inversiones S.A. – CISA, que señala:

“Central de Inversiones S.A. – CISA entidad vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es la encargada del desarrollo, administración y mantenimiento del Sistema de Información de Gestión de Activos (SIGA) donde las entidades destinatarias de esta comunicación ‘... deberán registrarse, reportar y/o actualizar, según sea el caso, la información general, técnica, administrativa y jurídica sobre todos sus activos al SIGA, incluyendo los que hayan recibido de entidades en liquidación y estén afectados al pasivo pensional, bajo los estándares, tiempos y frecuencias establecidos por el administrador del Sistema.’ Artículo 2.5.2.1.2. del Decreto 1778 de 2016.

En la vigencia 2023, la fecha máxima para que las entidades del orden nacional reporten y/o actualicen la información de sus activos inmobiliarios, participaciones accionarias, cartera y bienes muebles en desuso es 30 de junio”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

(...)

4.2. Características de mejora

(...)

4.2.3. Comprensibilidad

34. La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado y las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas. (...)

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 o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. (...)

10.4. Baja en cuentas

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” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades” (Subrayado fuera de texto).

Además, establece que se debita con: “1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente. 2-El valor de las propiedades, planta y equipo recibidas en una transacción sin contraprestación”, y se acredita con: “1-El valor de las propiedades, planta y equipo que se coloquen nuevamente en servicio. 2-El valor de las propiedades, planta y equipo enajenadas o transferidas. 3-El valor de las propiedades, planta y equipo dadas de baja por destrucción u otras causas”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que de conformidad con el artículo 2.5.2.1-1. Administración del Sistema de Información de Gestión de Activos (SIGA), del Decreto 1068 de 2015 modificado mediante el Decreto 1778 de 2016, CISA, en su calidad de colector de activos públicos y coordinador de la gestión de activos del Estado, tiene a cargo el desarrollo, administración y mantenimiento del Sistema de Gestión de Activos — SIGA, con el fin de contribuir a la normalización o monetización de los activos públicos.

Así mismo, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos frente a la certificación que se debe rendir en el módulo SIGA de CISA.

Ahora bien, dado que la consulta fue enviada a CISA, este despacho se permite conceptuar sobre los bienes en desuso o no explotados, para efectos contables:

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la información financiera debe cumplir, entre otros, con la característica fundamental de Representación fiel y con la característica de mejora de Compresibilidad, en cuanto a que la información represente los hechos económicos de forma completa, neutral y libre error significativo, lo que conlleva, además, a que esté clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

Igualmente, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que se reconocen como tal los activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas describe que se clasifican en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS aquellos bienes que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las actividades de la entidad, que se retirarán de esta cuenta una vez se coloquen nuevamente en servicio, sean enviados a mantenimiento, sean enajenados o transferidos o dados de baja por destrucción u otras causas.

Por lo tanto, si la entidad tiene bienes que cumplen con la descripción del párrafo anterior, corresponderá realizar la reclasificación de los mismos a la subcuenta respectiva de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Adicionalmente, es necesario señalar que una vez se han reconocido elementos como propiedades, planta y equipo, a excepción de los terrenos, la depreciación de los mismos iniciará cuando estén disponibles para su uso, esto es, cuando se encuentren en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad y cesará, únicamente, cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. En consecuencia, aun cuando un activo esté sin utilizar, se haya retirado del uso activo o sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento, su depreciación no cesará.

Igualmente, si de conformidad con las políticas contables establecidas por la entidad, estos bienes son objeto de evaluación y estimación de deterioro del valor, se aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20231100010171 DEL 27-04-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aclaración de lo dispuesto en los numerales 7 y 8 del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, en cuanto a la contabilidad de los municipios que manejan recursos de regalías y resguardos indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación

Señor
MIGUEL ANTONIO ARIAS BONILLA
Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010014512 del 15 de marzo de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

"... me permito solicitarles a ustedes aclaración sobre lo dispuesto en la resolución 195 de 2021, numerales 7 y 8, expedida por la Contaduría General de la Nación, de acuerdo a lo siguiente:

En varios municipios se manejan recursos de Regalías con y sin situación de fondos, y también para resguardos indígenas estos últimos certificados por el Departamento Nacional de Planeación, estos recursos son registrados en el presupuesto de cada uno y son ejecutados en un software independiente y luego se contabiliza en la contabilidad general del Municipio para su reporte a la Contaduría General de la Nación como un pasivo.

En razón a lo anterior las Regalías con y sin situación de fondos y los resguardos indígenas en los municipios no manejan contabilidad porque sus operaciones se concentran en la Administración Central (Municipio).

Por lo anterior se consulta si con la expedición de la Resolución No. 195 de 2021, numeral 7 y 8, de la Contaduría General de la Nación, ¿las Regalías y los resguardos indígenas se obligan a llevar contabilidad separada e independiente de la Administración Central y también a cumplir con los reportes trimestrales independientes a la Contaduría General de la Nación como CGN de Saldos y Movimientos, Operaciones Recíprocas y Variaciones trimestrales significativas?

¿Además de lo anterior, también están en la obligación de elaborar sus propios estados financieros?”

CONSIDERACIONES

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”, modificada por las resoluciones 156 de 2018 y 195 de 2021, establece:

“Artículo 1º. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual está 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 Normativo 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.

(...)

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 del texto).

La Resolución 533 de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2º. **Ámbito de aplicación.** El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1e de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública”.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 8º de la Ley 2056 de 2020 indica que es función del MHCP, como órgano del SGR, “Elaborar los estados financieros del Sistema General de Regalías”.

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución 191 de 2020 y modificado por la Resolución 064 de 2022, establece que será aplicado por “...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); la distribución y redistribución de recursos de regalías; la ejecución y pago de proyectos de inversión y de los gastos que se financian con recursos de regalías; el reintegro de recursos de regalías al SGR; la administración de los recursos del Fondo de Ahorro y Estabilización; los recursos destinados al ahorro pensional territorial; las inversiones de los excedentes transitorios de liquidez del SGR; los rendimientos financieros de los recursos de regalías; y el control de las reservas probadas administradas”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificada por las resoluciones 156 de 2018 y 195 de 2021, dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública se incluyen, entre otros, las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, en el que se incluyen los municipios; el Sistema General de Regalías; los resguardos y territorios indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación, y las asociaciones de resguardos indígenas certificadas por el Departamento Nacional de Planeación.

Sobre el Sistema General de Regalías (SGR) es preciso indicar que, al encontrarse dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, le fue asignado código Chip y lleva su contabilidad de forma independiente como otra entidad contable pública, que se encuentra a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en atención al numeral 3 del artículo 8º de la Ley 2056 de 2020, donde señala que es función de esta última, elaborar los estados financieros del SGR.

Por su parte, si la entidad territorial es una entidad ejecutora o entidad beneficiaria de los recursos del SGR registrará los hechos económicos que se deriven de estos de

conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución 191 de 2020 y modificado por la Resolución 064 de 2022.

Por otra parte, no es correcto que las operaciones de los resguardos indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación se integren o adicionen a la contabilidad del municipio, toda vez que estos se encuentran delimitados por el numeral 8) del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 y deben adoptar el Régimen de Contabilidad Pública. En consecuencia, los resguardos indígenas certificados por el Departamento Nacional de Planeación deberán atender lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y los Procedimientos Transversales. Así las cosas, deberán presentar sus propios estados financieros y los reportes respectivos.

CONCEPTO No. 20231100010411 DEL 02-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Estructura de estados financieros con fines de análisis financiero

Señor
LUIS ANDERSON CASTAÑEDA LAVERDE
Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010016582 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 solicita:

“He observado que algunas entidades del sector público en las revelaciones de los Estados Financieros, específicamente en los Estados de Resultados, muestran su Estructura con algunas diferencias, lo que impide un adecuado análisis financiero para la aplicación de algunos indicadores como lo es el EBITDA

La estructura normal sería Ingresos Costos Gastos + otros ingresos Otros egresos = Utilidad

La estructura que posee la CGN es Ingresos Gastos Deterioro, Depreciaciones + Otros ingresos Otros Gastos = Utilidad

La inquietud radica que algunas entidades poseen Costos que tienen depreciaciones al igual que los Gastos (en los gastos se relacionan las depreciaciones de forma independiente) pero para los Costos esta inmersos en el mismo registro.

El valor de la Utilidad va a ser el mismo, sin embargo, para el cálculo del EBITDA debo tomar en cuenta las depreciaciones separadamente tanto de los Costos como de los Gastos.

Hasta el momento solo se toman en cuenta para el cálculo del EBITDA las depreciaciones del Gasto, pero no se toman en cuenta las depreciaciones del Costo, porque no aparecen en los estados de resultados de muchas entidades (Estados a 4 Dígitos).

¿La CGN posee alguna estructura donde se puedan observar los Estados de Resultados discriminando las depreciaciones tanto del Costo como del Gasto?”

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, señalan:

"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 entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma.

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.3. Estado de resultados

25. El estado de resultados presenta el total de ingresos menos los gastos y costos de la entidad reflejando el resultado del periodo.

1.3.3.1. Información a presentar en el estado de resultados

26. Como mínimo, el estado de resultados incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- a) los ingresos sin contraprestación;
- b) los ingresos con contraprestación;
- c) los gastos de administración y operación;
- d) los gastos de ventas;
- e) el gasto público social;
- f) el costo de ventas;
- g) las ganancias y pérdidas que surjan de la baja en cuentas de activos;
- h) la participación en el resultado del periodo de las controladas, asociadas y negocios conjuntos;

i) los costos financieros.

27. Para los estados financieros consolidados, la entidad, adicionalmente, presentará lo siguiente:

a) el resultado del periodo atribuible a las participaciones no controladoras, y

b) el resultado del periodo atribuible a la entidad controladora.

28. La entidad presentará, en el estado de resultados, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

29. La entidad no presentará ni revelará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en el estado de resultados o en las notas.

1.3.3.2. Información a presentar en el estado de resultados o a revelar en las notas

30. La entidad presentará un desglose de los gastos utilizando una clasificación basada en su función dentro de la entidad. Según esta clasificación, como mínimo, la entidad presentará sus gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por esta de forma separada. Igualmente, se revelará información adicional sobre la naturaleza de los gastos que incluya, entre otros, los gastos por depreciación, amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

31. Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la entidad revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe. En todo caso, con independencia de la materialidad, la entidad revelará de forma separada, las partidas de ingresos o gastos relacionadas con lo siguiente:

a) impuestos;

b) transferencias;

c) ingresos por venta de bienes y prestación de servicios;

d) ingresos y gastos financieros;

e) beneficios a los empleados;

f) depreciaciones y amortizaciones de activos;

g) deterioro del valor de los activos, reconocido o revertido durante el periodo contable;
y

h) la constitución de provisiones y las reversiones de las mismas”.

CONCLUSIONES

La Norma de presentación de estados financieros señala que el estado de resultados presenta el total de ingresos menos los gastos y costos de la entidad reflejando el resultado del periodo y que, como mínimo, debe incluir las partidas de ingresos con y sin contraprestación, gastos de administración y operación, gastos de ventas, gasto público social, costo de ventas, ganancias y pérdidas que surjan de la baja en cuentas de activos, participación en el resultado del periodo de las controladas, asociadas y negocios conjuntos, y costos financieros.

La presentación de partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado de resultados queda a potestad de la entidad, siempre que la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

Adicionalmente, la norma establece que el desglose de los gastos se presentará utilizando una clasificación basada en su función, esto es, como mínimo, la entidad presentará sus gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por esta de forma separada.

En este sentido, la CGN no ha definido una estructura de estados financieros que deba ser adoptado por las entidades públicas y la Norma de presentación de estados financieros únicamente establece los requisitos mínimos a considerar en la elaboración de los estados financieros, por lo que corresponde a cada entidad contable pública definir un modelo para la presentación de estos.

Así mismo, en caso de que el modelo de presentación de los estados financieros definido por la entidad no permita determinar con facilidad el cálculo de indicadores financieros, las revelaciones en las notas a los estados financieros deberán ser suficientemente claras y desglosadas de tal manera que se brinde la información requerida para efectuar este tipo de análisis.

CONCEPTO No. 20231120013501 DEL 17-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Alcance al concepto CGN 20231120002621 del 13 de febrero de 2023 sobre el reconocimiento de excedentes financieros.

Doctor
 IVÁN DARÍO RÍOS HUÉRFANO
 Profesional Especializado - Contador
 Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20220010054892 del 05 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 atención a la consulta planteada por el INVIMA mediante radicado N° 20220010054892 del 05 de diciembre de 2022, sobre el reconocimiento de los excedentes financieros asignados de forma anual por parte del CONPES a la entidad, la CGN emitió el concepto N° 20231120002621 del 13 de febrero de 2023.

En el concepto CGN N° 20231120002621 como respuesta a la pregunta tercera se concluye:

“Pregunta 3. ¿Cuál es el manejo contable que se debe realizar, cuando el valor de los excedentes financieros asignados a la entidad es superior al saldo de la cuenta contable 310901001 Utilidades o excedentes acumulados?”

De acuerdo al documento CONPES 4065 del 07 de diciembre de 2021, mediante el cual se realiza la “Distribución de los excedentes financieros de los Establecimientos públicos y de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado No Societarias del Orden Nacional, al 31 de diciembre de 2020”, al INVIMA se le asigna la totalidad de los recursos que reporta como “Excedente o utilidad por distribuir”.

Por lo tanto, si el INVIMA tenía reconocido en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES el valor de los excedentes financieros por distribuir al finalizar el periodo 2020, entonces, en el periodo siguiente cuando el Conpes asigne la totalidad de estos

recursos, no debería existir diferencia. A menos, que dicha cuenta haya sido disminuida por otros conceptos.

Lo anterior, en el entendido de que no se observa que al INVIMA se le asignen recursos superiores a los descritos como "Excedente o utilidad por distribuir", en tal sentido deberá revisarse el movimiento de la subcuenta a fin de determinar qué ocasiona la diferencia en el saldo de la cuenta contable".

Posteriormente, el INVIMA mediante el radicado N° 20230010015462 del 22 de marzo de 2023 solicita la realización de una mesa de trabajo, con el fin de aclarar dudas respecto al concepto emitido.

En la mesa de trabajo, llevada a cabo el 12 de abril de 2023, el INVIMA expuso que desde el año 2020 la entidad presenta pérdidas por el registro contable de los excedentes financieros distribuidos y asignados a la entidad por parte del CONPES, por cuanto el valor asignado es superior al saldo de la cuenta contable 310901. Además, expresa que tiene inconvenientes en el reporte de la información mediante el CHIP, debido a que al momento de realizar la validación en la plataforma, la cuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, no puede quedar con un saldo débito.

CONSIDERACIONES

La Metodología para la estimación de excedentes financieros establecimientos públicos del orden nacional, expedida por el Departamento Nacional de Planeación (DNP), establece:

"II. DEFINICIÓN DE EXCEDENTES FINANCIEROS

En términos legales no existe una definición expresa del concepto de excedente financiero, ni de su correlativo, el déficit financiero. No obstante, en términos genéricos, el texto legal ha indicado que los excedentes financieros corresponden al monto de recursos que cada año el CONPES determina que entrarán a hacer del presupuesto nacional y el que reasigne a las entidades que los generaron. En ambos casos, se clasificarán como recursos de capital.

Por cuestiones metodológicas, la Dirección General del Presupuesto Nacional, DGPN, y el Departamento Nacional de Planeación, DNP, han definido el concepto de excedente financiero de la siguiente manera: Es un efecto patrimonial resultante de deducir al valor del patrimonio el monto del capital social y el de las reservas legales de la entidad, a 31 de Diciembre del año que se analiza. Se puede resumir así:

EXCEDENTE = PATRIMONIO - CAPITAL SOCIAL – RESERVAS LEGALES

Por lo general, después de realizar la anterior operación, el excedente resultante no se encuentra disponible para financiar apropiaciones presupuestales adicionales o para consignar en la Dirección General del Tesoro" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el procedimiento contable para el reconocimiento de los excedentes financieros de los establecimientos públicos que se capitalizan o giran a favor de la Nación expedido por la CGN - Subcontaduría de Centralización de la Información, GIT Sistemas de Información Integrados Nacionales (SIIN) – el 13 de agosto de 2020, señala:

“1. EXCEDENTES FINANCIEROS DE LOS ESTABLECIMIENTOS PÚBLICOS ASIGNADOS PARA SER CAPITALIZADOS

1.1 Capitalización de excedentes financieros

La capitalización de los excedentes financieros de los establecimientos públicos, corresponde a la disminución del resultado de ejercicios anteriores y el aumento del capital fiscal.

(...)”

CONCLUSIONES

En atención a la solicitud realizada en la mesa de trabajo, se amplía la conclusión a la pregunta tres, en los siguientes términos:

No obstante, en los casos donde el valor de las asignaciones realizadas mediante el documento CONPES llegase a superar el valor contable de la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, el INVIMA deberá reclasificar a la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES la diferencia resultante, entendiéndose como un ajuste requerido para el reporte de información financiera en el sistema Consolidador de Hacienda e Información pública (CHIP), dado que el valor de las asignaciones puede no corresponder a un valor propio de las utilidades reconocidas en la contabilidad financiera de la entidad.

CONCEPTO No. 20231100013551 DEL 18-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los mayores o menores valores a pagar por concepto de obligaciones tributarias al efectuar aproximaciones al múltiplo de mil. Periodicidad en las conciliaciones con la tesorería de la entidad por las diferencias surgidas en las obligaciones tributarias.

Doctor
FRANZ WESLEY AGUIRRE MUÑOZ
Jefe Oficina de Contabilidad
Instituto del Deporte la Educación Física y la Recreación del Valle del Cauca –
INDERVALLE
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010018722 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:

“(…) Nuestra entidad es responsable de la presentación y pago de las siguientes obligaciones tributarias, las cuales corresponden a las retenciones y deducciones realizadas a los diferentes terceros con quienes tenemos transacciones:

- 1 Retención en la Fuente a la DIAN
- 2 Estampillas, Tasas y Contribuciones a la Gobernación del Valle del Cauca
- 3 Retención de ICA al Municipio de Santiago de Cali

La transferencia de los dineros recaudados a las anteriores entidades deben ser pagadas en valores aproximados al múltiplo de \$1.000 más cercano.

CONSULTAS

- 1 Cuál es el tratamiento contable que se debe surtir para el registro de los valores sobrantes y de los valores faltantes?
- 2 Es posible trasladar los sobrantes a la cuenta 480825 (Sobrantes, con su respectivo Auxiliar)? De hecho, habrá un ingreso Presupuestal.

3 Es posible trasladar los faltantes a la cuenta 589090 (Auxiliar: Ajuste al Múltiplo de \$1.000?. De hecho, se afectará el gasto presupuestal.

4 Como otra opción, Es posible que esas aproximaciones sean manejadas en el pasivo como una cuenta corriente y realizar el ajuste definitivo al terminar la vigencia contable?

5 Para efectos de conciliaciones con Tesorería, es posible realizar esos ajustes con una periodicidad trimestral?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“43. Devengo: 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

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están

asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, menciona:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y de acuerdo con el Procedimiento para la

Evaluación del Control Interno Contable, tanto los aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable como los aspectos generales del control interno contables, deben expresarse mediante políticas que procuren que la preparación y presentación de la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, establecidas en el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno.

Respecto a las políticas contables, formalizadas mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa, deberán ser aplicadas de manera uniforme a transacciones, hechos y operaciones similares, es importante aclarar que aun cuando la mayoría de estas se encuentran establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, algunos hechos económicos para los cuales no se estableció un procedimiento o política particular, es la entidad la encargada de establecerlas, a partir de juicios profesionales, a la naturaleza y actividad de la entidad.

En consecuencia, a Indervalle le corresponderá definir la periodicidad y el procedimiento para realizar las conciliaciones con la tesorería.

De otra parte y en atención al principio contable de Devengo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual establece que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que afectan el resultado del periodo, el tratamiento contable que la entidad dará a la diferencia de valores resultantes por las aproximaciones de las declaraciones tributarias es el siguiente:

Cuando la entidad deba cancelar un valor mayor al registrado por la obligación tributaria, debitará la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE o 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, según donde se encuentre reconocida la obligación.

Cuando deba cancelar un menor valor al registrado por la obligación tributaria, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE o 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, según donde se encuentre reconocida la obligación, y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20231100014581 DEL 29-05-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMA	Clasificación de bienes de arte y cultura como bienes no explotados.

Doctor
 IVÁN JAVIER GÓMEZ MANCERA
 Subdirector técnico-Subdirección Financiera
 Alcaldía Mayor de Bogotá
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010019042 del 18 de abril de 2023, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C, tiene registrado en la cuenta de Propiedad Planta y Equipo una subcuenta 168107 denominada Bienes de Arte y Cultura que corresponde a los libros y publicaciones de investigación administrados por el Archivo de Bogotá y su correspondiente depreciación en la cuenta 16851201. Sin embargo, con ocasión de una depuración que realizó la dirección del Archivo de Bogotá se encontró que se hace necesario dar de baja algunas partidas que conforman la mencionada colección, razón por la cual se consultó el plan de cuentas para registrar en la cuenta 1637 Bienes no Explotados el valor a dar de baja y no se encontró esta cuenta ; toda vez que por políticas de la entidad desde el área de almacén esta parametrizado que se deben sacar del servicio y registrarlo, previo a la baja, como no explotados para así, luego de su reconocimiento como Bienes de Arte y Cultura No explotados, proceder a dar de baja.

Por lo anterior, solicitamos su apoyo con el fin de crear e identificar en la cuenta 1637 Bienes no explotados su subcuenta correspondiente a Bienes de Arte y Cultura a fin de poder efectuar la respectiva depuración para los bienes de arte y Cultura en el grupo de cuentas de Propiedades, Planta y Equipo No explotados”.

CONSIDERACIONES

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, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS de la siguiente

manera: "Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades". Además, establece que se acredita con:

- 1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se coloquen nuevamente en servicio.
- 2- El valor de las propiedades, planta y equipo enajenadas o transferidas.
- 3- El valor de las propiedades, planta y equipo dadas de baja por destrucción u otras causas."

Igualmente, el mencionado (CGC) describe la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA de la siguiente manera: "Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios". Además, señala que se acredita con:

- 1- El valor de los bienes de arte y cultura enajenados.
- 2- El valor de los bienes de arte y cultura entregados en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los bienes de arte y cultura dados de baja por destrucción u otras causas.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con la adquisición de bienes de arte y cultura.
- 5- El valor de los bienes de arte y cultura trasladados a otras cuentas" (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

En el Catálogo de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no se establece una subcuenta específica en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, para los bienes no explotados de arte y cultura. No obstante, se dio traslado de esta solicitud al área respectiva de la CGN, para su análisis y consideración.

Cabe destacar que, aunque no existe una subcuenta específica de bienes de arte y cultura en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, si la entidad considera dar de baja en cuentas algunos bienes de arte y cultura, lo podrá realizar mediante un débito en las subcuentas 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, 168512-Bienes de arte y cultura de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y 169521-Bienes de arte y cultura de la cuenta DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA. Lo anterior, atendiendo a la dinámica de la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA que señala que se acreditará cuando se produce la baja de bienes de arte y cultura por destrucción u otras causas.

CONCEPTO No. 20231100015851 DEL 09-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una norma específica
	SUBTEMA	Desagregación contable del salario en dinero y en especie

Señor
FREDY ANDRÉS FLORIÁN RODRÍGUEZ

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010026232 del 31 de mayo de 2023, dirigida originalmente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público quien traslada el numeral 4 a la Contaduría General de la Nación (CGN), en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la CGN, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En virtud de lo estipulado en el artículo 23 de la Constitución Política de Colombia que establece que “Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. El legislador podrá reglamentar su ejercicio ante organizaciones privadas para garantizar los derechos fundamentales”, y desarrollado por medio de la ley 1755 de 2015 en su artículo 13 el cual indica que “Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades, en los términos señalados en este código, por motivos de interés general o particular, y a obtener pronta resolución completa y de fondo sobre la misma”, me permito allegar el presente derecho de petición, cuyo cuestionario es el que sigue:

(...)

4. Sírvase indicar de qué manera puede la entidad pública detallar en su contabilidad y en los desprendibles de nómina la diferencia entre el pago de un salario en dinero y en especie de un servidor público”.

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 desus 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”.

Por otro lado, 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, indica:

“El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. El CGC aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas.

CAPÍTULO 1. ESTRUCTURA

La estructura del Catálogo General de Cuentas está conformada por cuatro niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el Código Contable, de la siguiente manera:

(...)

El primer dígito del código contable corresponde a la Clase, el segundo al Grupo, el tercero y cuarto dígitos corresponden a la Cuenta y el quinto y sexto a la Subcuenta.

La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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, establece que, para efectos de registro y reporte de información financiera, las entidades de gobierno deberán hacer uso de dicha estructura, conformada por Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas.

Respecto a la desagregación de los cargos relacionados con salario en dinero y en especie, contablemente, las entidades públicas pueden realizar dicho detalle mediante el uso de auxiliares en función de sus necesidades específicas.

Ahora bien, en cuanto a la forma como la entidad pública puede detallar en los desprendibles de nómina los pagos realizados por salario en dinero y en especie, 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 al respecto.

CONCEPTO No. 20231100015891 DEL 13-06-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una norma específica (Catálogo general de cuentas)
	SUBTEMA	Inviabilidad de registrar las reservas presupuestales no ejecutadas en la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES

Doctora
JENNY PAOLA ANTOLÍNEZ REYES
Supernumerario
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20231100025992 del 30 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 comunicación se consulta si es viable registrar en la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES los saldos de las reservas que no se ejecutaron en el año 2022.

CONSIDERACIONES

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, describe la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES de la siguiente manera: "Representa el valor de las obligaciones posibles a cargo de la entidad, por concepto de la garantía de ingresos o resultados con base en flujos proyectados tales como precios, tarifas, tráfico, llamadas y número de usuarios, asociados a proyectos bajo diversas modalidades contractuales".

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo señalado en el Catálogo General de cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES, se deben registrar las obligaciones posibles de la entidad, que surgen cuando en virtud de un contrato o convenio se han establecido garantías derivadas de las obligaciones generales del mismo.

El concepto de dichas garantías difiere sustancialmente del concepto de reservas presupuestales, las cuales están asociadas a establecer compromisos presupuestales

que, al utilizarse, generarán contablemente una cuenta por pagar en el futuro. En este sentido, no es viable registrar saldos de las reservas no ejecutadas en la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES.

CONCEPTO No. 20231100018331 DEL 06-07-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Recursos dispuestos en cuentas bancarias por periodos superiores a un mes.

Doctor
 ESTEBAN SANABRIA
 esteban1sanabria@gmail.com
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010024732 del 23 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:

“Se consulta, si las entidades de gobierno pueden utilizar la cuenta 1120-Fondos en tránsito para el registro de los recursos recibidos en sus cuentas bancarias y que deben permanecer allí por periodos superiores a un mes por efectos de la reciprocidad pactada con las entidades financieras en las cuales se abrieron las cuentas bancarias. Esta reciprocidad consiste en mantener los dineros en las cuentas bancarias por un período de tiempo determinado (Mayor a un mes para el caso objeto de consulta) con el fin de ser exonerados de algunos costos financieros como comisiones bancarias, cuotas de manejo y otros gastos bancarios. Es de aclarar que los recursos son efectivamente recibidos en las cuentas bancarias pero permanecen estacionados en estas mientras se cumple el plazo pactado de reciprocidad con la entidad financiera”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resoluciones 321 y 340 de 2022, describe la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras” (Subrayado fuera de texto).

El mismo CGC, describe la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos transferidos que no han sido confirmados por la entidad receptora” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el uso de las subcuentas correspondientes a la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO debe reflejar los valores de los fondos que le transfieren a una entidad receptora y que se encuentran pendientes de confirmación por parte de la entidad financiera, para su uso. Por lo tanto, no se podría utilizar la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO para clasificar los valores consignados en cuentas de la entidad y disponibles para su uso, en razón de cumplir con el período de reciprocidad y ser exonerados de algunos costos financieros como las comisiones bancarias, cuotas de manejo y otros gastos bancarios.

Consecuentemente, los valores depositados con el propósito de cumplir voluntariamente el periodo de reciprocidad acordado, deberán ser registrados en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20231100042931 DEL 05-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los gastos de administración y operación

Doctora
ANA ISABEL BERNAL CAMARGO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional de Boyacá
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta radicada con el N° 20230010048702 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:

“El catálogo general de cuentas presenta en el código 5508 Gasto Publico social Medio Ambiente cuya descripción dice: ‘Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de los fines’

(...)

Los profesionales diligencian el ítem Clasificación contable del gasto de la ficha técnica, dentro de las subcuentas de la cuenta 5508 Medio Ambiente.

Los proyectos se desarrollan con recursos de inversión, con los cuales se elaboran contratos para: Suministro de papelería; elementos y útiles de oficina para las diferentes dependencias de CORPOBOYACA; servicio de vigilancia física con arma y sin can en las sedes, suministro de cajas de cartón, carpetas y sellos para las diferentes dependencias; servicio de soporte, mantenimiento y actualización para los diferentes módulos del sistema de información; viáticos; suministro, instalación y configuración de ampliación de servidores para almacenamiento y equipos activos de red de datos, mantenimiento, adecuación y reparaciones locativas de la infraestructura institucional, entre otras actividades.

Por medio del presente, me permito elevar consulta referente a si en atención a que los proyectos se desarrollan con recursos de inversión, pero algunas actividades corresponden a los objetos descritos, ¿estos deben registrarse en la cuenta Gasto

público social, o deben registrarse en la cuenta 51 Gastos de Administración y Operación dentro de la subcuenta correspondiente?, teniendo en cuenta que el objeto de estos contratos corresponde a actividades de apoyo, mas no a erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro, de los fines”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 165 de 2023, describe el grupo 51, 55 y la cuenta 5508 de la siguiente manera:

“51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN. 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.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales

5508-MEDIO AMBIENTE. Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

El Catálogo de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que en el grupo 55 se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad para la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

En ese orden de ideas, los gastos en los que incurra la Corporación Autónoma Regional de Boyacá tales como: papelería, elementos y útiles, servicio de vigilancia, cajas de cartón, carpetas, sellos, entre otros, hacen parte de los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control, apoyo logístico y desarrollo de la operación básica o principal de la entidad. Por lo tanto, dichas erogaciones no deben ser registradas como gasto público social, sino que, deben registrarse en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN.

CONCEPTO No. 20231100043741 DEL 14-12-2023

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro de la contribución para la financiación de los subsidios para los estratos 1, 2 y 3; regalías recibidas de la empresa Triple A; incentivo para aprovechamiento residuos sólidos; y contribución por valorización

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe de Oficina de Contabilidad
Barranquilla

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° 20230010050822 del 2 de noviembre de 2023 y ampliada mediante el radicado 20230010054532 del 24 de noviembre de 2023, se da la respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En las consulta, la entidad solicita la creación, en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de subcuentas dentro de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS para el registro de los siguientes conceptos: contribución para la financiación de los subsidios para los estratos 1, 2 y 3; regalías recibidas de la empresa Triple A; incentivo para aprovechamiento residuos sólidos; y contribución por valorización.

Lo anterior, considerando que, según lo manifiesta la entidad, al no encontrar una subcuenta específica en la cuenta mencionada, los conceptos señalados se vienen registrando en la subcuenta 411090-Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, con un detalle a nivel de los auxiliares.

Con relación a la solicitud, mediante el radicado 20230010054532 la entidad señala que "la subcuenta 411090, tomada para la refrendación de los ingresos tributarios del Distrito de Barranquilla, para el año gravable 2022, se compone de varios auxiliares, uno de los cuales corresponde a **contribución para la financiación de los subsidios para los estratos 1,2 y 3 y** sobre lo cual, mediante el presente documento, nos permitimos solicitar la creación o la asignación de una subcuenta contable en la cuenta 4110.

Los auxiliares de la subcuenta 411090 en los cuales, la Oficina de Contabilidad del Distrito de Barranquilla ha registrado algunos ingresos y que sirvieron de base para la

refrendación de los ingresos tributarios para la entidad, se descompone en la siguiente forma, con excepción del anterior auxiliar mencionado y los auxiliares de otros ingresos y recaudo cartera Movilidad, los cuales no entran en la presente petición adicional: regalías triple a (33,972,287,356.00), recaudo incentivo aprovechamiento residuos sólidos (3,967,748,424.00), contribución por valorización 2 (108,982,807.00) y contribución por valorización 1 (49,140,014.00) (...)

La información sobre estos ingresos es la siguiente.

- Regalías recibidas de la empresa Triple A, encargada de los servicios de aseo, acueducto y alcantarillado, en la ciudad de Barranquilla y en algunos municipios del Departamento del Atlántico, entidad que está utilizando los bienes que son del Distrito de Barranquilla por lo cual, el Distrito de Barranquilla recauda este ingreso.
- El recaudo del Incentivo para aprovechamiento de residuos sólidos, sigla IAT, ha sido regulado mediante la siguiente normatividad. Creado por el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015. Creado por el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015 (...)
- Por su nombre de Contribución por valorización, se podría registrar en la subcuenta 411061 de Contribuciones, lo cual queremos que nos confirmen en esta petición adicional. En caso contrario y de ser posible, les agradecemos se sirvan crear una subcuenta en la cuenta 4110”.

CONSIDERACIONES

En la sentencia C-260 de 2015, la Corte Constitucional manifiesta que “las contribuciones especiales tienen como fundamento ‘...la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta’... En posterior pronunciamiento reiteró la Corte que las contribuciones especiales tienen como finalidad: ‘... la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad’”

El artículo 2.3.4.1.2.4. del Decreto 1077 de 2017, que trata sobre la naturaleza y operación de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, en los cuales se concentran los recursos para el otorgamiento de los subsidios de los estratos 1, 2 y 3, establece que “los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, que de acuerdo con la Ley 142 de 1994 deben constituir los concejos municipales y distritales y las asambleas, serán cuentas especiales dentro de la contabilidad de los municipios, distritos y departamentos, a través de las cuáles se contabilizarán exclusivamente los recursos destinados a otorgar subsidios a los servicios públicos domiciliarios”.

En lo referente al Fondo mencionado, en el concepto No. 20221100057201 del 02 de septiembre de 2022, emitido por la CGN, se concluye que “dado que los Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso hacen parte de la contabilidad del Municipio como una cuenta especial, los ingresos derivados del balance de subsidios y aportes realizados por las empresas de servicios públicos, se reconocerán mediante un débito

en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS” (Subrayado fuera del texto).

El artículo 88 de la Ley 1753 de 2015 señala “Créase un incentivo al aprovechamiento de residuos sólidos en aquellas entidades territoriales en cuyo Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables. El valor por suscriptor de dicho incentivo, se calculará sobre las toneladas de residuos no aprovechables por suscriptor del servicio público de aseo, como un valor adicional al costo de disposición final de estos residuos. El Gobierno Nacional reglamentará la materia y su implementación podrá ser de forma gradual”.

El artículo 1º del Decreto 1604 de 1966 expresa que “el impuesto de valorización, establecido por el artículo 3º de la Ley 25 de 1921 como una ‘contribución sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local’, se hace extensivo a todas las obras de interés público que ejecuten la Nación, los Departamentos, el Distrito Especial de Bogotá, los Municipios o cualquiera otra entidad de Derecho Público y que beneficien a la propiedad inmueble, y en adelante se denominará”.

Respecto a la regulación contable, la Noma de ingresos de transacciones con contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno manifiesta que “se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros.

Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción (...)

Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos”.

La Norma de arrendamientos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que “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 (...)

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” (Subrayado por fuera del texto).

La Norma de presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que “la entidad presentará, en el estado de resultados, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad (...)

Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la entidad revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe”.

Finalmente, mediante la Resolución 417 de 2023, expedida el 06 de diciembre del presente año por la CGN, se modificó el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Este ajuste se realizó considerando las observaciones recibidas del público del 19 de octubre al 10 de noviembre de 2023, que fue el periodo en el que el proyecto de Resolución estuvo publicado para comentarios.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. La CGN retoma la conclusión del concepto No 20221100057201 del 02 de septiembre de 2022, en el sentido de que el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla debe registrar los ingresos por la contribución para la financiación de los subsidios para los estratos 1, 2 y 3 en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Esto, teniendo en cuenta que en dicha subcuenta es en la que las entidades de gobierno registran los ingresos que reciben por cualquier concepto asociado con una contribución, tal como sucede con la dedicada a la financiación de los subsidios para los estratos 1, 2 y 3.

Bajo este mismo argumento es que la entidad también debe registrar los ingresos por concepto de la contribución por valorización en la subcuenta 411061-Contribuciones.

2. Los ingresos que Barranquilla recibe por el uso que hace de sus activos la empresa Triple A corresponden a ingresos de transacciones con contraprestación, específicamente a ingresos por arrendamientos. Por esa razón, el registro de estos dependerá de la clasificación que haga la entidad del arrendamiento, bien sea como operativo o financiero, a partir del análisis de la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los activos que haga Barranquilla a la empresa.

Una vez se determine la clasificación del arrendamiento, la entidad registrará las partidas asociadas con este concepto en las subcuentas habilitadas para este hecho económico en el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

3. Considerando que para el 2023 la CGN ya expidió el acto administrativo que modifica el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 417 de 2023), pero que el incentivo al aprovechamiento de residuos sólidos es un ingreso que no solamente tendría Barranquilla sino otras entidades territoriales en cuyo PGIRS se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables, la creación de la subcuenta por concepto de este incentivo se incluirá en el inventario de ajustes para la modificación del CGC del siguiente año.

Entre tanto, la entidad seguirá registrándolo en la subcuenta 411090- Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Sin embargo, se hace la salvedad de que, si los montos que se registren por el incentivo resultan materiales, la entidad debe revelar información sobre su naturaleza e importe en las notas a sus Estados Financieros. Lo anterior, con independencia de que el registro en el CGC se realice en la subcuenta "Otros".

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20231100001061 del 24-01-2023
20231100010091 del 26-04-2023
20231100014891 del 30-05-2023
20231100017841 del 04-07-2023
20231100017871 del 04-07-2023

2. CONCEPTOS MODIFICADOS O DEROGADOS

El concepto 20231100000271 del 06-01-2023 deroga los conceptos No. 20192000056471 del 3 de octubre de 2019 y No. 20221100050581 del 11 de julio de 2022.

El concepto 20231100001341 del 27-01-2023 deroga el concepto No 20221100062591 del 07 de octubre de 2022.

El concepto 20231120002511 del 13-02-2023 establece que el concepto 20221120072441 del 05 de diciembre del 2022, tendrá aplicación a partir del periodo contable 2023.

El concepto 20231100008951 del 31-03-2023 deja sin vigencia el concepto N° 20182000020981 del 22 marzo de 2018, emitido para la Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD).

El concepto 20231100014721 del 30-05-2023 modifica y complementa el concepto N°20231120008741 del 03 de marzo de 2023

El concepto 20231120013541 del 15-06-2023 modifica lo señalado en la respuesta dada en el numeral 1 de las conclusiones del concepto N° 20221100060421 del 29 de septiembre de 2022

El concepto 20231100017891 del 04-07-2023 amplía el concepto 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.

Mediante este concepto 20231100025161 DEL 28-08-2023 se reitera lo concluido en el concepto N° 20211100092471 del 18 de noviembre de 2021, emitido para el Ministerio de Minas y Energía.

El concepto 20231120036691 del 02-11-2023 deroga el concepto No. 20231100021451 del 02 de agosto de 2023.

El concepto 20231120038771 del 10-11-2023 deroga el concepto No. 20231100025111 del 25 de agosto de 2023.