



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada Parcialmente

Actualizada

Del 1 de enero al 29 de febrero de 2016

¡Cuentas claras, Estado Transparente!



CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	10
1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	13
1.1. EFECTIVO.....	13
1.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	13
1.3. RENTAS POR COBRAR	16
1.4. DEUDORES	16
1.5. INVENTARIOS	17
1.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	17
1.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	61
1.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	62
1.9. OTROS ACTIVOS	62
1.10. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	88
1.11. OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL	88
1.12. OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS	88
1.13. CUENTAS POR PAGAR.....	96
1.14. OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL	105
1.15. OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS.....	109
1.16. PASIVOS ESTIMADOS	109
1.17. OTROS PASIVOS	112
1.18. HACIENDA PÚBLICA	113
1.19. PATRIMONIO INSTITUCIONAL	113
1.20. INGRESOS FISCALES	113
1.21. INGRESOS -VENTA DE BIENES.....	113
1.22. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	113
1.23. INGRESOS- TRANSFERENCIAS	113
1.24. INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES.....	113
1.25. INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	113
1.26. OTROS INGRESOS.....	113

1.27.	AJUSTES POR INFLACIÓN	115
1.28.	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	116
1.29.	GASTOS DE OPERACIÓN.....	116
1.30.	GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES	116
1.31.	GASTOS- TRANSFERENCIAS.....	116
1.32.	GASTOS PÚBLICO SOCIAL.....	123
1.33.	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	123
1.34.	OTROS GASTOS	132
1.35.	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	132
1.36.	COSTO DE VENTA DE BIENES	132
1.37.	COSTO DE VENTA DE SERVICIOS.....	132
1.38.	COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS	133
1.39.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES.....	133
1.40.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS.....	137
1.41.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD.....	137
1.42.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE.....	137
1.43.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.....	137
1.44.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	137
1.45.	COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS	137
1.46.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES.....	137
1.47.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	137
1.48.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	137
1.49.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR).....	141
1.50.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES.....	142
1.51.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	142
1.52.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	142
1.53.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)	142
1.54.	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	142
2.	MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	173

2.1.	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	173
2.2.	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	173
2.3.	CUENTAS POR COBRAR.....	173
2.4.	PRESTAMOS POR COBRAR.....	173
2.5.	INVENTARIOS.....	173
2.6.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	173
2.7.	OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	173
2.8.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	173
2.9.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BILÓGICOS.....	173
2.10.	OTROS ACTIVOS.....	174
2.11.	FINANCIERAS.....	177
2.12.	OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	177
2.13.	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	178
2.14.	PRÉSTAMOS POR PAGAR	178
2.15.	CUENTAS POR PAGAR.....	178
2.16.	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	178
2.17.	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	178
2.18.	PROVISIONES	178
2.19.	OTROS PASIVOS	178
2.20.	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	178
2.21.	INGRESOS FISCALES	178
2.22.	INGRESOS -VENTA DE BIENES.....	178
2.23.	INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	179
2.24.	INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	179
2.25.	OTROS INGRESOS.....	179
2.26.	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	179
2.27.	GASTOS DE VENTAS	179
2.28.	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PVISIONES.....	179
2.29.	GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	179

2.30.	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	179
2.31.	GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	179
2.32.	OTROS GASTOS	179
2.33.	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	180
2.34.	COSTO DE VENTAS DE BIENES	180
2.35.	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	180
2.36.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES	180
2.37.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	180
2.38.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS	180
2.39.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA 180	
2.40.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	180
2.41.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	180
2.42.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	181
2.43.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	181
2.44.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (DB).....	181
2.45.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	181
2.46.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	181
2.47.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	181
2.48.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB).....	181
2.49.	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	181
3.	MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014	190
3.1.	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	190
3.2.	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	190
3.3.	CUENTAS POR COBRAR.....	190
3.4.	INVENTARIOS	190
3.5.	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	190
3.6.	OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	212
3.7.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	212

3.8.	OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	213
3.9.	OTROS ACTIVOS.....	213
3.10.	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	236
3.11.	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	237
3.12.	PRÉSTAMOS POR PAGAR	237
3.13.	CUENTAS POR PAGAR.....	237
3.14.	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	237
3.15.	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	237
3.16.	PROVISIONES	237
3.17.	OTROS PASIVOS	237
3.18.	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	237
3.19.	INGRESOS FISCALES	237
3.20.	INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	237
3.21.	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	238
3.22.	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	238
3.23.	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	238
3.24.	OTROS INGRESOS.....	238
3.25.	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....	238
3.26.	GASTOS DE OPERACIÓN.....	238
3.27.	GASTOS DE VENTAS	238
3.28.	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	238
3.29.	GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	238
3.30.	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	238
3.31.	GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	239
3.32.	OTROS GASTOS	239
3.33.	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	239
3.34.	COSTO DE VENTAS DE BIENES	239
3.35.	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	239
3.36.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES	239

3.37.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD.....	239
3.38.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	239
3.39.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	239
3.40.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS HOTELEROS.....	239
3.41.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	240
3.42.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	240
3.43.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	240
3.44.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	240
3.45.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	240
3.46.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES.....	240
3.47.	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	240
3.48.	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	240
4.	MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015	245
4.1.	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO.....	245
4.2.	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	245
4.3.	CUENTAS POR COBRAR.....	253
4.4.	PRÉSTAMOS POR COBRAR.....	253
4.5.	INVENTARIOS.....	253
4.6.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	254
4.7.	BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	300
4.8.	RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	300
4.9.	OTROS ACTIVOS CLASE	300
4.10.	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	300
4.11.	PRÉSTAMOS POR PAGAR	300
4.12.	CUENTAS POR PAGAR.....	300
4.13.	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	300
4.14.	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	301
4.15.	PROVISIONES	301
4.16.	OTROS PASIVOS	301
4.17.	PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO.....	301

4.18.	INGRESOS FISCALES	301
4.19.	INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	301
4.20.	INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	301
4.21.	INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	301
4.22.	INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	301
4.23.	OTROS INGRESOS.....	301
4.24.	GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN	302
4.25.	GASTOS DE OPERACIÓN.....	302
4.26.	GASTOS DE VENTAS	302
4.27.	GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	302
4.28.	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	302
4.29.	GASTO PÚBLICO SOCIAL	302
4.30.	GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	302
4.31.	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	302
4.32.	OTROS GASTOS	302
4.33.	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	302
4.34.	COSTOS DE VENTAS	303
4.35.	COSTO DE VENTAS DE BIENES	303
4.36.	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	303
4.37.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES.....	303
4.38.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS.....	303
4.39.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD.....	303
4.40.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	303
4.41.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS.....	303
4.42.	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	303
4.43.	OTROS SERVICIOS	303
4.44.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES	304
4.45.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES.....	304
4.46.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL	304
4.47.	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)	304

4.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES.....	304
4.49. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES.....	304
4.50. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL	304
4.51. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA (DB).....	304
4.52. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA.....	304
Doctora.....	305
5. CONCEPTOS MODIFICADOS	308

INTRODUCCIÓN

La Doctrina Contable Pública, expedida por la Contaduría General de la Nación, es un instrumento disponible para los usuarios de la información contable pública, para su uso eficaz, se presenta los criterios que se deben tenerse en cuenta para la búsqueda exitosa de los conceptos requeridos.

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

Los conceptos que conforman la Doctrina están conformados por la clasificación temática, identificación, antecedentes, consideraciones y conclusiones, así:

Clasificación temática. Se realiza a través de los descriptores que son las denominaciones 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.

Los antecedentes. Constituyen la especificación de una pregunta o del problema que enfrenta un consultante. Cuando la pregunta es clara, concreta y precisa, normalmente los antecedentes corresponden a la transcripción de la pregunta y/o de los hechos más relevantes para resolver la consulta. En el caso de preguntas múltiples sobre diferentes temas o subtemas, las preguntas se enumeran en los antecedentes.

Las consideraciones. Son el conjunto lógico de los elementos económicos, jurídicos, regulativos o de otra índole, según el tipo de problema, los cuales soportan conceptual u operativamente un hecho o transacción de uno o varios entes contables públicos, y caracterizan la problemática o circunstancia a resolver, sustraídos de diferentes fuentes. Igualmente, despliegan los elementos del marco normativo correspondiente, contenido en la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación, que se relacionen y dan sustento a la respuesta a una consulta.

Las conclusiones. Constituyen la respuesta final a una consulta contable, por regla general, las conclusiones recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a transacciones o hechos u operaciones y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre recursos de acción probables, señala el límite de las competencias de la CGN, remite a una fuente documental, o re-direcciona la consulta.

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

La Doctrina Contable Pública surge con la expedición por parte de la Contaduría General de la Nación de conceptos de carácter vinculante, que orientan a las entidades contables públicas en la interpretación de la normatividad contable expedida por la CGN.

La taxonomía determina y define los criterios básicos, requeridos para la adecuada compilación de la Doctrina Contable Pública, expedida por la Contaduría General de la Nación.

Criterios básicos

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. A partir del año 2015, los criterios básicos son: Marco Normativo, Tema y Subtema.

Marco Normativo

Indica el marco normativo que hace parte del R.C.P. al que pertenece la entidad o el problema consultado y en una misma consulta puede presentarse el desarrollo de uno o más modelos contables. Con el cambio normativo y su transición, se pueden identificar los siguientes marcos normativos:

Régimen de Contabilidad Pública precedente. Corresponde a toda la normatividad genérica contenida a partir de las Resoluciones 354 y 355 de 2007 que hace parte del R.C.P. aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de investigación denominado “*Modernización de la regulación contable pública en Colombia*”, y que en el año 2016 subsiste para las entidades de Gobierno y las Empresas que hacen parte del Sistema de Seguridad Social en Salud que se acogieron a la opción otorgada mediante la Resolución 663 de 2015.

Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades que están comprendidas en el marco de la Resolución 743 de 2013 y demás normas que lo modifiquen y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 414 de 2014, expedidas por la C.G.N.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013. Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el parágrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, expedida por la C.G.N.

Gobierno. Aplicable por las entidades que hacen parte del Gobierno, cuyo marco normativo fue expedido mediante la Resolución 533 de 2015.

El régimen de Contabilidad Pública precedente, pierde validez a partir del año 2017 con la entrada en aplicación de la Resolución 533 de octubre de 2015, que define el Marco Contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con el cronograma que para tal efecto contemplo dicha resolución.

Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, y corresponde al aspecto o situación genérica a resolver, dentro de la estructura del Catálogo de cuentas del respectivo Marco normativo que aplique a la entidad o caso consultado. En una misma consulta pueden coexistir varios temas.

Subtema

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

1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE**1.1. EFECTIVO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS**CONCEPTO No. 20162000000391 DEL 13-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones e Instrumentos Derivados Deudores Operaciones Interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento disminución de portafolio por giro a tercero con orden de pago del INVIAS, relacionado con FNR-L

Doctora
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
Subdirectora Financiera
Departamento Nacional de Planeación.
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005605-2 en la cual manifiesta:

“El Fondo Nacional de Regalías, cuenta con unos recursos invertidos en Portafolio (En deuda pública) y que se encuentran administrados por la Dirección del Tesoro Nacional, provenientes de las regalías indirectas por explotación de sal, níquel, etc. que hasta 31 de diciembre de 2011 eran distribuidos por la ANH o ANM en cumplimiento de las competencias de ley, para ejecución de proyectos aprobados por el Fondo Nacional de Regalías.

A partir de 2012 cuando inició el período de liquidación del Fondo Nacional de Regalías, el portafolio se ha seguido incrementando en menor forma solamente por recursos de Reintegro de Convenios, Rendimientos Financieros del Portafolio y Reintegro de recursos

girados a Entes Territoriales para ejecución de proyectos y los rendimientos financieros generados por estos (Sic).

Anualmente a través de la Ley Anual de Presupuesto, la Nación ha destinado recursos a entidades como INVIAS, MINISTERIO DE VIVIENDA, MINISTERIO DE EDUCACIÓN, DPS Y Corporación Regional del Atlántico— CRA, para la ejecución de proyectos de inversión, con fuente de financiación Fondos Especiales — FNR-L, que corresponde a los recursos del Portafolio anteriormente mencionado. Para la presente vigencia solo (Sic) se han apropiado en la Ley Anual de Presupuesto, recursos para INVIAS.

De acuerdo con lo anterior el Ministerio de Hacienda con la orden de pago del INVIAS, descuenta los recursos del portafolio y realiza el giro correspondiente al tercero o beneficiario de la orden de pago.

Dado que existe el registro contable en el FNR-L, del saldo del Portafolio en la subcuenta 142402 En Administración, de la cuenta 1424 Recursos Entregados en Administración, se efectúa la descapitalización del Portafolio Fondo para reflejar los pagos realizados por INVIAS en los Estados Contables, igualmente los giros efectuados por el FNR-L para proyectos de Inversión y Funcionamiento efectuando los siguientes registros:

Débito a la Subcuenta 572290 Otras Operaciones Sin Flujo de Efectivo, de la cuenta 5722 Operaciones Sin Flujo de Efectivo, y un Crédito a la Subcuenta 142402 En Administración, de la cuenta 1424 Recursos Entregados en Administración.

Agradecemos nos emitan su concepto, sobre la pertinencia del registro efectuado.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

En esta denominación se incluyen las cuentas de los recursos representados en valores con el objeto de aumentar los excedentes disponibles por medio de la percepción de rendimientos, dividendos y participaciones, variaciones de mercado y otros conceptos; también para cumplir disposiciones legales, fines de política, así como para adquirir o mantener el control de las entidades receptoras de la inversión. Además, incluye los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

1416 PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.

Además, en esta cuenta se registran los derechos originados en el cumplimiento de garantías por parte de la entidad contable pública.

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

5722 OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades contables públicas para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el derecho objeto de la transacción.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El cruce de cuentas que disminuya o cancele un derecho.
- El valor del crédito externo no monetizado para la cancelación de un proveedor, registrado por otra entidad contable pública.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda con la orden de pago del INVIAS, descuenta los recursos del portafolio y realiza el giro correspondiente al tercero o beneficiario de la orden de pago, se deben considerar los siguientes registros:

CAUSACIÓN DEL PASIVO PARA EL FNR-L

Cuando el derecho sea exigible para el INVIAS, el FNR-L debe causar el pasivo mediante un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315 Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

CON EL GIRO DEL MINISTERIO AL TERCERO, CON CARGO AL INVIAS

El Ministerio, reconoce un débito en la subcuenta 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, y un crédito en la respectiva subcuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Alternamente reconoce un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

El FNR-L, reconoce un débito en la subcuenta 240315 Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Alternamente registra un débito en la subcuenta 572290 Otras operaciones sin flujo de efectivo, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.3. RENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.4. DEUDORES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000391 del 13-01-16

1.5. INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO
CONCEPTO No. 20162000000361 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros Activos Gastos De Administración Gastos De Operación Costo de venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMA	Clasificación de bienes Reconocimiento de aire acondicionado y de plantas eléctricas. Utilización del término depuración contable

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRÍGUEZ
Contadora
Universidad Surcolombiana
Neiva Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005608-2 en la cual manifiesta:

“1. Devolutivo y consumo

Comedidamente me permito solicitar asesoría, debido a que la universidad Surcolombiana está en proceso de actualización de los procedimientos y normatividad interna de almacén, en lo concerniente a devolutivo y consumo, donde la Universidad para poder tener menos cargas (sic) administrativa y agilizar procesos internos, ha querido llevar algunos productos que en la actualidad están llevando como devolutivos sean tomados como consumo.

Las dudas radican respecto al valor de adquisición o incorporación que se debe tener en cuenta para poder llevar un bien devolutivo a consumo, ya sea que este adquirido por la institución o se adquiera en el futuro, lo antepuesto genera algunos interrogantes debido a que en el Régimen de Contabilidad Pública en el capítulo III “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la propiedad planta y equipo” en el numeral N° 17 “Bienes de medio 0.5 salario mínimo mensual vigente “ da entender que solo (Sic) los bienes que su precio de adquisición sean igual o inferior a 0.5 SLMLV, se puede llevar directamente al gasto y tratarlo como consumo. La pregunta es ¿se puede tratar como gasto bienes que su precio de adquisición sean mayor a 0.5 SLMLV? ¿Si la anterior respuesta es sí, hasta que monto máximo? Y que características debe tener el bien.

Igualmente la Universidad Surcolombiana está evaluando el tratamiento que se tiene con los aires acondicionados y plantas eléctricas que tiene instalado en zonas comunes de la institución, como son en las aulas de clase, facultades, programas y oficinas administrativas de la institución, donde las dificultades se presentan con la asignación de responsables de dichos elementos.

Por tratar de equipos que quedan asignado a un aula ubicada en una de las edificaciones de la institución, la consulta que se genera es ¿se puede tomar estos equipos como aires acondicionados y plantas eléctricas como un mayor valor del activo “edificación”?

2. Saneamiento Contable

La ley 1739 del 23 de diciembre del 2014, en su artículo 59 ordeno a todas las entidades públicas a realizar, entre el año 2015 y 2018, una depuración de su contabilidad, dicho artículo fue modificado por la ley 1753 de 2015 (Plan de Desarrollo 2014-2018) en su artículo 261 donde el nuevo texto es el siguiente “La Unidad Administrativa Especial — Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Como se da entender en el texto anterior solo la DIAN podría realizar saneamiento contable, donde las dudas surgen debido a que la institución en la actualidad realiza depuración de las cuentas por contables que tiene a cargo a la fecha, así como lo bienes muebles e inmuebles que tiene la institución.

La universidad Surcolombiana con posterioridad a la ley 1753 de 2015 creo (Sic) mediante resolución No 130 del 22 de mayo de 2015 la adopción del modelo estándar de

procedimientos para la sostenibilidad del sistema contable y crea el comité técnico de sostenibilidad de la información contable con aras de reflejar razonablemente la información financiera económica y patrimonial de la Institución.

Debido a lo anterior la oficina de contabilidad ha realizado una ficha técnica, donde especifica todo lo relacionado al ajuste que se debe realizar en las cuentas contables, anexando y explicando todo lo que se realizó en las auditorías, por ende la pregunta surge debido a que dicha ficha técnica o resolución, si se puede abordar el nombre de “sostenibilidad contable” o de lo contrario si se puede llamar saneamiento contable desde la perspectiva como un concepto general.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

- **Bienes devolutivos y de consumo**

CLASIFICACIÓN DE BIENES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“

(...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

(...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita

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, según el tipo de operación

En tal sentido el Instructivo N° 001 del 29 de enero de 2015 expide Instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2015, así:

“(...) las entidades contables públicas podrán afectar la depreciación de activos adquiridos durante este periodo por su valor total, sin considerar su vida útil, cuando el valor de adquisición sea igual o inferior a un millón cuatrocientos trece mil novecientos cincuenta pesos (\$1.413.950, 00) moneda corriente, equivalentes a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT).

(...) las entidades contables públicas podrán registrar las Propiedades, Planta y Equipo que sean adquiridas por un valor igual o inferior a trescientos veintidós mil ciento setenta y cinco pesos (\$322.175, 00) moneda corriente, afectando directamente el gasto”
(Subrayado fuera de texto)

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

107. RELEVANCIA. *La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.*

(...)

109. Materialidad. *La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.*

(...)

9. Normas Técnicas de Contabilidad Pública

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

- *Propiedades, planta y equipo*

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto *no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.* Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron.

2- Gastos

282. **Noción.** Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

3- Costos de ventas y operación

292. **Noción.** El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación constituyen los valores reconocidos

como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción. (Subrayados fuera de texto)

El Código Civil en sus artículos 656, 657 y 558, establece:

“ARTICULO 656. INMUEBLES. *Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles. Las casas y veredas se llaman predios o fundos.*

ARTICULO 657. INMUEBLES POR ADHESION. *Las plantas son inmuebles, mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas o cajones que puedan transportarse de un lugar a otro.*

ARTICULO 658. INMUEBLES POR DESTINACION. *Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. (...), con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.”*
(Subrayados fuera de texto)

RECONOCIMIENTO DE AIRE ACONDICIONADO PLANTAS ELECTRICAS

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

1. ADICIONES Y MEJORAS.

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO.

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costo de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1640-EDIFICACIONES

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES

Representa el valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas, ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1650 REDES, LÍNEAS Y CABLES

Representa el valor de las redes, líneas y cables de propiedad de la entidad contable pública, adquiridas a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...). (Subrayado fuera de texto)
(...)

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de adquisición, instalación y otras erogaciones necesarias para poner en servicio las redes, líneas y cables.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables que se incorporen, una vez surtidos los correspondientes trámites de legalización.
- 3- El valor de las mejoras o adiciones.
- 4- El costo trasladado de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las redes, líneas y cables enajenados o trasladados a cualquier título.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción u otras causas.
- 3- El valor de las redes, líneas y cables en mantenimiento

2. SANEAMIENTO CONTABLE

La Resolución 357 de 2008 que incorpora al Manual de Procedimientos del RCP, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.*
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.*
- 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 contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como

una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

(...)

3.13. Actualización permanente y continuada.

Los responsables directos de la identificación, clasificación y registro de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que realizan las entidades contables públicas deben tener la formación necesaria que contribuya a dimensionar el sistema de contabilidad pública, de tal manera que les permita la debida identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, análisis, interpretación y comunicación de la información.

En este sentido, las entidades contables públicas deben emplear mecanismos de actualización que sean efectivos, para garantizar el cumplimiento de las normas técnicas y los procedimientos de contabilidad que expida la Contaduría General de la Nación. Para estos efectos, la página web www.contaduria.gov.co es una herramienta informativa que fue creada por este organismo regulador como un medio para difundir todos los desarrollos, avances y demás disposiciones relacionados con la contabilidad pública.

Los funcionarios de las entidades deben estar informados acerca de los procesos de capacitación permanente que desarrolla la Contaduría General de la Nación, en virtud del plan anual de capacitación, con el objetivo de participar activamente en los eventos que se realizan.

Los responsables directos del procesamiento de la información contable en las entidades tienen el deber de solicitar conceptos técnico contables a la Contaduría General de la Nación cuando no se tenga claridad respecto de la aplicación de normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En los términos del Decreto 3730 de 2003, las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, podrán solicitar apoyo en la organización, diseño, desarrollo y mantenimiento del sistema de información contable, financiera y presupuestal, al Contador General del departamento del cual forman parte, así como orientación sobre el debido cumplimiento de las normas expedidas por el Contador General de la Nación.

En general, las entidades contables públicas deben incorporar a sus procedimientos internos, en lo pertinente, los expedidos por la Contaduría General de la Nación” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, en particular de las características cualitativas de la información financiera de la relevancia y la materialidad, se concluye:

1. BIENES DEVOLUTIVOS Y DE CONSUMO

CLASIFICACIÓN DE BIENES:

En relación con la clasificación de los bienes, atendiendo la estructura del Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, hay bienes que implican la incorporación de un activo y se reconocen como propiedades, planta y equipo, hay bienes que se consumen con su uso, y debe tenerse en cuenta el tiempo estimado para su consumo, y la materialidad de los mismos, independientemente de su cuantía o valor. En consecuencia, si el consumo es de muy corto plazo, se registran directamente como costo o como gasto según corresponda, en tanto que para tiempo de consumo mayor, su reconocimiento debe hacerse a título de Cargos Diferidos, máxime si se excede el período contable y se pueden esperar beneficios económicos futuros, para posteriormente amortizarlos durante el período en que efectivamente se consuman en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad. Para estos efectos, la entidad debe definir las políticas y prácticas contables que permitan establecer los criterios de tiempo para el registro en uno u otro sentido.

Por tanto, la Universidad dejará explícitamente documentado mediante el diseño de una política, los criterios que utilizará para el reconocimiento de sus bienes, como activo, como gasto o como cargos diferidos, todo ello en concordancia con las normas técnicas de activos y teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera de la relevancia y la materialidad, y que sólo podrá afectar directamente el gasto respecto a los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente y que para el año 2015 es de *trescientos veintidós mil ciento setenta y cinco pesos (\$322.175,00) moneda corriente*.

RECONOCIMIENTO DE AIRE ACONDICIONADO Y DE PLANTAS ELÉCTRICAS.

Respecto al tratamiento del aire acondicionado y de las plantas eléctricas, y a la posibilidad de reconocerlas como un mayor valor del activo, la entidad debe determinar si las erogaciones, corresponden a un mayor valor del bien, gasto, o cargo diferido, o si

deben controlarse en la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES y 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES, atendiendo los siguientes criterios:

Si el aire acondicionado y las plantas eléctricas pueden desarticularse sin ningún detrimento y si los mismos tienen un período o más de vida útil, deben ser reconocidas contablemente en las respectivas subcuentas, de las cuentas 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES y 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES

Si el aire acondicionado y las plantas eléctricas pierde su posibilidad de uso en caso de retiro, deben ser reconocidas como gasto en la subcuenta 511114-MATERIALES Y SUMINISTROS de la cuenta 5111-GENERALES o 521112 MATERIALES Y SUMINISTROS de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES sin embargo, la entidad puede considerar la posibilidad de registrar la erogación subcuenta 191001- MATERIALES Y SUMINISTROS, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y efectuar la amortización durante los años que esperan recibir los beneficios.

Si se realizan erogaciones para recuperar el aire acondicionado las plantas eléctricas y conservar su capacidad normal de producción y utilización, las erogaciones en las cuales incurre la entidad con este fin, se deben reconocer como un gasto en las subcuentas 511115 y 521113-Mantenimiento, de las cuentas 5111 y 5211-GENERALES, según corresponda a actividades de dirección, planeación o apoyo logístico en el primer caso, o a actividades misionales en el segundo caso,

Las erogaciones que pueden relacionarse como adiciones y mejoras, incluyendo las que por adhesión o destinación, correspondan a la definición que el Código Civil otorga a los inmuebles y que son utilizadas en el desarrollo de las actividades administrativas u operativas de la entidad, deben registrarse como un mayor valor del bien, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

2. SANEAMIENTO CONTABLE

Mediante la Circular Externa 064 de 2006 expedida por la Contaduría General de la Nación, se culminó el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se inició el Proceso Permanente de Depuración Contable, esta Circular fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.

En consecuencia, actualmente debe aplicarse los criterios definidos en la Resolución 357 de 2008 que incorpora el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece: “3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.11 Comité técnico y de sostenibilidad contable y 3.13 Actualización permanente y continuada, según apliquen a las situaciones

particulares.

CONCEPTO No. 20162000000591 DEL 14-01-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Gastos de operación Otros gastos Costos de venta y operación Costos de producción
	SUBTEMA	Reconocimiento de la depreciación y amortización en Propiedades, Planta y Equipo en la prestación de servicios de ciencia y tecnología

Doctor
JUAN CAMILO GÓMEZ JIMÉNEZ
Gerente Administrativo y Financiero
Corporación Ruta N Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550005371-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de contar con la claridad suficiente para el registro y manejo contable de las depreciaciones y amortizaciones de la Corporación Ruta N y que éstas estén acorde al Régimen de la Contabilidad Pública, le solicito amablemente pueda orientarnos en las situaciones que a continuación detallo.

La Corporación Ruta N es una entidad de gobierno general perteneciente al sector descentralizado, identificada con el número #923272549; fue creada en 2009 para canalizar todos sus recursos, promoviendo el desarrollo de la ciencia, la tecnología e innovación en Medellín. Los recursos obtenidos provienen de los aportes de sus asociados (Municipio de Medellín, Empresas Públicas de Medellín, UNE, EPM Telecomunicaciones S.A.) y de la venta a título de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, tal como consta en el Certificado de Existencia y Representación de entidades sin ánimo de lucro.

Los recursos obtenidos en la presente vigencia provienen en un 88% de los aportes del Municipio de Medellín; con estos recursos, la Corporación ejecuta proyectos para promover el desarrollo de la ciencia, la tecnología e innovación en Medellín y se prestan servicios a título gratuito o a precios de no mercado, registrando todas sus actividades en las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA.

El 12% restante de los recursos obtenidos durante 2015, corresponde a los ingresos obtenidos a título de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles a precios de mercado; con estos ingresos la Corporación Ruta N sosteniente su operación administrativa y registra en cuentas de gasto SUS operaciones relacionadas con este objeto.

Con la anterior descripción y de manera atenta, solicito su valiosa colaboración conceptuando sobre los siguientes asuntos de orden contable:

1. “Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”.

En este caso, ¿Esta definición podría aplicarse para la prestación de servicios de ciencia, tecnología e innovación?

2. De acuerdo a lo citado en el capítulo III, del Manual de procedimientos contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el numeral 16:

16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

“Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804- Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DA) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686- AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)”.

“Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta

327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 32 7004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686- AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)'

“Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686- AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)”.

(...)

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que la Corporación Ruta N presta servicios, tanto a título gratuito o a precios de no mercado, como a precio de mercado, ¿Cómo debería ser el registro contable de las depreciaciones y amortizaciones, considerando el Régimen de Contabilidad Pública y la naturaleza de la Corporación Ruta N?

Actualmente en la Corporación, el registro contable de las depreciaciones y amortizaciones se maneja en la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). Si el reconocimiento contable manejado por la Corporación no es el indicado bajo el régimen de contabilidad pública, ¿Cómo debemos proceder con los registros de periodos anteriores? (...)"

CONSIDERACIONES

- **RESPECTO A LA APLICACIÓN DE SERVICIOS INDIVIDUALIZABLES PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE CIENCIA TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN:**

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los gastos, costos de venta y operación y costos de producción, señala:

“9.1.4.2 Gastos

282. **Noción.** Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

31

disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

(...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública 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.

(...)

9.1.4.3 Costos de ventas y operación

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción.

293. El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados. Los costos de operación se reconocen por el costo histórico.

(...)

“9.1.4.4 Costos de producción

295. **Noción.** Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

297. Los servicios colectivos que presta el gobierno a la comunidad como la administración pública, la defensa, la seguridad y la justicia, serán objeto de asignación de costos en la medida que la entidad contable pública disponga de capacidad para implementar sistemas de costos. No obstante, los registros originados afectarán las cuentas de gastos.

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia.

299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas

de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorpora y define las siguientes clases, grupos y cuentas, así:

5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR

“Representa el valor de los costos y gastos incurridos por la entidad contable pública que no pueden identificarse directamente con un centro de costo productivo o administrativo, para lo cual debe adelantarse un proceso de distribución. Este proceso debe efectuarse como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero.”

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 2425-Acreedores.” (Subrayado fuera de texto)

6-COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN

“En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos operativos constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.” (Subrayado fuera de texto)

63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el costo de los servicios vendidos, durante el período contable.” (Subrayado fuera de texto).

6390-OTROS SERVICIOS

“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación de servicios que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 79-Otros Servicios.”

7-COSTOS DE PRODUCCIÓN

“En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado. También incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.” (Subrayado fuera de texto)

79-OTROS SERVICIOS

“En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas en la prestación de servicios que no se encuentran contenidos en los grupos de cuentas anteriormente señalados.” (Subrayado fuera de texto)

7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA

“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios de investigación científica y tecnológica.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de Responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (Subrayado fuera de texto).

RESPECTO A LA PREGUNTA 2 QUE TRATA DEL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO:

El párrafo 16 del capítulo III del Manual de Procedimientos de Régimen de Contabilidad Pública, señala:

16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-

DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)". (Subrayado fuera de texto).

RESPECTO A LA PREGUNTAS 3 *"Si el reconocimiento contable manejado por la Corporación no es el indicado bajo el régimen de contabilidad pública. "Cómo debemos proceder con los registros de periodos anteriores"*

QUE TRATA DE LOS REGISTROS CONTABLES DE LAS DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, así:

"5815 – Ajuste de ejercicios anteriores

Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.*
- 2- *El valor de los ajustes por menores valores causados.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los ajustes por mayores valores causados*
- 2- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable. (...)"*

CONCLUSIONES

Respecto a la 1 pregunta que se refiere a la *"aplicación de servicios individualizables para la prestación del servicio de ciencia tecnología e innovación."*

No es posible para la Contaduría General de la Nación predeterminar en forma genérica si los servicios de ciencia tecnología e innovación prestados por Ruta N, pueden ser considerados como servicios individualizables o no, toda vez que al examinar las diferentes actividades, se observa que dependiendo de la forma y alcance con que ellas se desarrollen, es viable que alguna puedan tener la posibilidad de individualizarse y otras no. En consecuencia, la entidad deberá efectuar un estudio riguroso para determinar las políticas sobre la tipología de sus servicios y poder asignar el tratamiento contable, acorde con los siguientes parámetros:

Si las erogaciones están relacionadas con la prestación de servicios cuyo suministro o utilización por parte de los beneficiarios excluye de la posibilidad de que el servicio pueda beneficiar a otros potenciales usuarios, debe considerarse como un servicio individualizable. Por el contrario, si los servicios prestados por la corporación pueden beneficiar indeterminadamente a más de un beneficiario, estos servicios no son individualizables.

Las erogaciones, incluidas las depreciaciones y amortizaciones de los bienes asociados a servicios individualizables, se deberán reconocer como costos de producción, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado.

Las erogaciones y los cargos de los servicios individualizables que no puedan asignarse inicialmente en forma directa a un centro de costo productivo o administrativo, se registran provisionalmente en la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, y se distribuyen a los respectivos centros de costo o al gasto respectivo, como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero.

Para el caso de la prestación de servicios, deberá considerarse que la producción de los mismos y su intercambio se dan en forma simultánea, por tanto, una vez se acumulen los costos de producción se trasladarán de forma inmediata al costo de ventas, en la medida que el precio de venta sea económicamente significativo en términos de recuperación de los costos o del valor de mercado; de lo contrario, los costos de producción se trasladarán al gasto en la proporción de los servicios suministrados gratuitamente o a un precio económicamente no significativo.

Las depreciaciones y amortizaciones de los bienes vinculados a la prestación de servicios no individualizables, se reconocen con cargo al patrimonio; en tanto que lo relacionado con las actividades de dirección planeación y apoyo logístico de la entidad, deben reconocerse como un gasto.

2. Respecto a la 2 pregunta que se refiere *“cómo debería ser el registro contable de las depreciaciones y amortizaciones, considerando el Régimen de Contabilidad Pública y la naturaleza de la Corporación Ruta N”*

Si las erogaciones pueden asociarse directamente con la producción de bienes y/o la prestación de los servicios individualizables, la depreciación y amortización se registran debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

En el caso de las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables, se registran debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Respecto a la 3 pregunta *“Si el reconocimiento contable manejado por la Corporación no es el indicado bajo el régimen de contabilidad pública. “Cómo debemos proceder con los registros de periodos anteriores”*

Respecto a los periodos anteriores y con relación a los importes en donde la entidad registró indebidamente en las subcuentas de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en lugar de afectar el patrimonio, deberá proceder a realizar un ajuste mediante un débito en la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En relación a las erogaciones que debieron ser reconocidos como el Costo de producción, teniendo en cuenta que al final del ejercicio debió afectarse la cuenta 5905 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS y como la entidad afectó la 5330 DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO no se deberá hacer ningún ajuste, pero se debe revelar este hecho en la Notas a los Estados Contables.

Por lo anteriormente expuesto, se concluye que es indispensable que la entidad defina una política de costeo que permita clasificar las diversas situaciones y efectuar los reconocimientos en debida forma, de acuerdo con los criterios anteriormente expresados.

CONCEPTO No. 20162000001841 DEL 02-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipos Gastos administrativos Gastos operativos
	SUBTEMA	Criterios para la aplicación de tablas de referencia para la actualización de bienes. Clasificación de gastos administrativos y operativos

Doctora
LUZ MERY DUARTE GÓMEZ
Jefe Sección de Contabilidad
Cámara de Representantes
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20165500000242 mediante la cual consulta:

“(...) Con el fin de precisar los criterios para el reconocimiento y revelación de los sucesos o eventos relacionados con los avalúos para efectos contables, y la clasificación de los gastos administrativos y operativos, como actividades de aseguramiento del proceso contable para el cierre de la vigencia 2015, y así mismo, contar con los soportes idóneos que respalden los registros en los Estados Financieros, de manera respetuosa me permito solicitar concepto sobre las siguientes situaciones:

1. La Cámara de Representantes, en el proceso de actualización para efectos contables de la Propiedad Planta y Equipo, en específico los vehículos, tiene proyectado utilizar las tablas de FASECOLDA o Ministerio de Transporte, para tenerlos como soporte del respectivo avalúo y la determinación de la valorización o desvalorización de estos activos, para lo cual requerimos respetuosamente, que su despacho nos precise si dicho procedimiento está ajustado a las normas y doctrina contable, y por tanto tener valides(sic) para soportar el avalúo de los citados bienes.

2. Al analizar la estructura organizacional y por procesos de la Cámara de Representantes, encontramos que las actividades misionales están concentradas en los Representantes a la Cámara y las respectivas Unidades de Trabajo Legislativo UTL, y las de apoyo en toda la parte administrativa de la Cámara; razones por las cuales requerimos respetuosamente

concepto de su despacho en relación a este caso en particular, para determinar que gastos se llevarían al grupo 51 y qué gastos al grupo 52, ya que somos una Entidad de Gobierno General?(sic).”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Relativas a la actualización de bienes:

Los párrafos 165 y 166 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos señalan:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. (Subrayado fuera del texto)

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública -RCP-, en el numeral 18 del Capítulo III, donde se prescribe el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo señala:

“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. (...)

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". (Subrayado fuera del texto)

Con relación a la distinción de gastos operativos y gastos administrativos, debemos tener en cuenta lo siguiente:

La Ley 5 de 1992 en su artículo 388 establece:

"Artículo 388. Unidad de Trabajo Legislativo de los Congresistas. Cada congresista contará para el logro de una eficiente labor legislativa, con una Unidad de Trabajo a su servicio, integrada por no más de diez empleados y/o contratistas. Para la provisión de estos cargos, cada congresista postulará, ante la Mesa Directiva, en el caso de la Cámara, y ante el Director General o quien haga sus veces, en el caso del Senado, el respectivo candidato para su libre nombramiento y remoción o para su vinculación por contrato. La planta de personal de cada Unidad de Trabajo Legislativo de los Congresistas se conformará dentro de las posibilidades que permite la combinación de rangos y nominaciones señalados en este artículo a escogencia del respectivo congresista. El valor del sueldo mensual de dicha planta o Unidad de Trabajo no podrá sobrepasar el valor de 50 salarios mínimos legales mensuales para cada unidad" (Subrayado fuera de texto)

En relación con la clasificación de las actividades en operacionales y no operacionales, el párrafo 261 de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

"261 Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes...".

En los párrafos 282, 285 y 286 el Plan General de Contabilidad Pública, define los gastos en general, los gastos administrativos y los gastos operacionales así:

"9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La Cámara de Representantes, en el proceso de actualización para efectos contables de la Propiedad Planta y Equipo, en específico los vehículos, tiene proyectado utilizar las tablas de FASECOLDA o Ministerio de Transporte, para tenerlos como soporte del respectivo avalúo y la determinación de la valorización o desvalorización de estos activos, para lo cual requerimos respetuosamente, que su despacho nos precise si dicho procedimiento está ajustado a las normas y doctrina contable, y por tanto tener valides(sic) para soportar el avalúo de los citados bienes

Dadas las anteriores consideraciones en concordancia con las normas procedimientos contables aplicables, se procede a responder los puntos consultados, así:

PREGUNTA 1: En relación con la pertinencia de utilizar las tablas de FASECOLDA o del Ministerio del Transporte, para efectos de la actualización del valor de los vehículos, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo contempla la posibilidad de acudir a precios de referencia, pero ello debe efectuarse dentro de los siguientes criterios:

- Que exista correspondencia entre los propósitos de actualización y los criterios de valoración que se pretendan tomar como referencia, es decir que si la intención es la disposición de los bienes, deberá acudirse a precios de mercado, en tanto que si la intención es mantener los bienes para el uso dentro del ejercicio del cometido estatal de la entidad, deberá acudirse a precios de referencia que permitan determinar el valor de reposición de los bienes.
- Los precios de referencia deberán ser emitidos por organismos oficiales o especializados.

En consecuencia, la entidad deberá evaluar que se cumplan los lineamientos anteriormente señalados, a efectos de determinar cuál es la tabla de precios de referencia que le sirve para sus propósitos.

PREGUNTA 2: Referente a determinar que gastos se llevan al grupo 51 y que gastos al grupo 52, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, clasifica las actividades de las entidades en operacionales y no operacionales.

Dentro del Grupo 52- DE OPERACIÓN deben reconocerse las erogaciones asociadas directamente con el personal y las actividades propias de la ejecución de las funciones misionales de la entidad, como son los casos de los gastos que demandan los Congresistas y las Unidades de Trabajo Legislativo (UTL) de la Cámara de Representantes.

Dentro del Grupo 51- DE ADMINISTRACIÓN, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con el personal destinado a las actividades de dirección planeación y apoyo logístico y las demás actividades complementarias necesarias para que puedan ejecutarse las actividades misionales de la entidad.

CONCEPTO No. 20162000002461 DEL 12-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable para bienes muebles sobrantes de los convenios y cedidos a la entidad

Doctora
LUZ MYRIAM ENRÍQUEZ GUAVITA
Coordinadora Grupo Gestión Financiera
Parques Nacionales Naturales de Colombia
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500056352, mediante la cual consulta lo siguiente:

“(…) Parques Nacionales Naturales de Colombia, celebra Convenios de Asociación o Cooperación los cuales se encuentran regulados por el artículo 96 de la 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 aquéllas la ley”.

En virtud del desarrollo de éste tipo de Convenios se establece un Objeto específico en los Contratos, sin embargo al realizar el correspondiente Inventario Físico (sic), se encuentran Sobrantes de bienes Muebles, toda vez que los respectivos Cooperantes en desarrollo del contrato utilizan bienes, pero que no están estipulados en los Contratos y los cuales son cedidos una vez se finaliza el Convenio.

Teniendo en cuenta lo expuesto (sic) ¿cuál debe ser el tratamiento Contable y/o administrativo para los Sobrantes de Bienes Muebles originados en este tipo de Convenios?”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas relacionadas con los Activos, en el párrafo 165 y 167 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, indican:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.(...).

(...)

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. (...)”. (Subrayados fuera de texto)

Para los incrementos patrimoniales derivados de una donación, Las Normas técnicas relativas al patrimonio, en el párrafo 247 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, dispone:

“247. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“3120- SUPERÁVIT POR DONACIÓN: Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO: Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.1 y 3.2, establece:

(...)

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. (...) (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es preciso advertir que lo ideal es que en los convenios o contratos que se celebren se deben establecer las reglas de juego claras sobre el alcance de los derechos y obligaciones de cada una de las partes intervinientes, y este debe ser el derrotero que permita definir el tratamiento contable de productos o elementos tales como los planteados en su consulta.

Ahora bien, si no se ha obrado dentro de un marco como el señalado en el párrafo anterior, y se tiene la certeza que los elementos sobrantes no son de propiedad de la entidad, de acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que para reconocer los bienes muebles sobrantes y cedidos una vez finalizados los convenios, se debe proceder a determinar si éstos cumplen o no las condiciones mínimas para considerarlos como activos de la entidad.

Si los bienes recibidos a título gratuito cumplen las características necesarias para el reconocimiento contable como activos, deben formar parte de la propiedad, planta y equipo de la entidad y tener en cuenta lo siguiente:

- Si estos bienes fueron cedidos por una empresa privada, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 323502 En especie, de la cuenta 3235 SUPERÁVIT POR DONACIÓN.
- Si los bienes fueron cedidos por una entidad contable pública, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el

valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En caso de que los bienes recibidos no cumplan los criterios para su reconocimiento como Propiedad, planta y equipo, sino que están destinados a cubrir gastos de la entidad, deberá debitarse el respectivo gasto y como contrapartida acreditar la subcuenta 480819 Donaciones, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Le corresponde a la entidad definir y documentar políticas y prácticas contables orientadas a determinar el manejo de este tipo de eventualidades, de cara al propósito de contar con una información confiable, relevante y comprensible.

CONCEPTO No. 20162000002891 DEL 24-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades Planta y Equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de Propiedades Planta y Equipo totalmente depreciados y en uso

Doctora
 ARAMINTA BELTRÁN URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio radicado con el número 2015-550-005792-2 mediante el cual comenta y solicita concepto sobre lo siguiente:

“En la actualidad el almacén del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores tiene dentro de los registros contables de inventario algunos bienes muebles totalmente depreciados (valor neto en la contabilidad igual a cero (\$0) pesos), los cuales se encuentran en uso dadas las políticas de mantenimiento y buen manejo. Es importante indicar que dentro de estos bienes totalmente depreciados se encuentran aquellos cuyo valor de adquisición es inferior a los 35 SMMLV en la fecha de su adquisición, y a otros cuyo valor de adquisición corresponde a un valor superior a 0,5 SMMLV que se deprecian en el mismo año en que se incorporan.”

Los registros mencionados se realizan atendiendo la doctrina contable, en especial lo establecido en los conceptos 200912-138808 del 5 de febrero de 2010, 20132000049191 del 10 de octubre de 2013, 20152000004461 del 24 de febrero de 2015 y en el Numeral 21, Capítulo III, Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con lo anterior, se requiere conocer si estos bienes que no son objeto obligatorio de actualización y algunos se deprecian aceleradamente, deben permanecer en el Balance General, se pueden reclasificar a cuentas de orden (¿qué valor unitario se le fijaría?) o por el contrario deben recibir el mismo tratamiento de los activos con valor superior a 35 SMMLV, es decir ¿realizarles un avalúo técnico y estimar su nueva vida útil?”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar que de acuerdo con la resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, se establece lo siguiente:

“3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la

Contaduría General de la Nación—CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

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

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera del texto)

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en los párrafos 103 y siguientes, define las características de la información contable de confiabilidad y relevancia en los siguientes términos:

*"103. **CONFIABILIDAD.** La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

*104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

*105. **Objetividad.** La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.*

(...)

107. **Relevancia.** *La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.*

(...)

109. **Materialidad.** La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados. (Subrayado fuera de texto).

Con el propósito de garantizar que la información cumpla con dichas características, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, indica entre otros aspectos lo siguiente:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora. El método adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

(...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y, si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS

La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.

(...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

(...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita 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, según el tipo de operación.

18. ACTUALIZACIÓN

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.

(...)

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud le manifiesto lo siguiente:

Para garantizar la calidad de la información se debe revisar el manual de procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública en el capítulo tres (3) procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades Planta y Equipo, en especial los numerales relacionados con la vida útil y la actualización.

Es necesario recordar que la norma general aplicable a las Propiedades, planta y equipo contempla que estos activos deben ser objeto de reconocimiento de depreciación o amortización, como el reconocimiento de la pérdida de la capacidad operacional por el uso del bien y se materializa a través de la distribución racional y sistemática de su costo histórico durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

No obstante, previendo que los procedimientos administrativos y operacionales para aplicar integralmente esta norma pueden resultar dispendiosos y/o costosos, donde la

relación costo-beneficio resulte oneroso para la entidad, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, permite que la entidad adopte como política que los activos de menor cuantía puedan depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan y que los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, pueden registrarse como activo y aplicar el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía o como gasto.

Por lo anterior, teniendo en cuenta las características de confiabilidad y de relevancia, en particular las de razonabilidad, objetividad y materialidad, la entidad de acuerdo a su estructura financiera, debe definir si adopta las políticas de depreciación prescritos para activos de menor cuantía y de (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, lo cual debe quedar incorporado en el respectivo manual.

Si la entidad opta por la política de depreciar los activos de menor cuantía y los de medio salario mínimo mensual legal vigente (cuando los activa) en el mismo año en que se adquieren o incorporan, es normal que su valor en libros sea igual a cero y dicha situación podrá permanecer así hasta que el bien sea retirado del servicio, pues con ello se cumple el propósito de la norma, en el sentido de disminuir las cargas administrativas y económicas derivadas de la tenencia de tales bienes.

Por otra parte, la existencia de activos totalmente depreciados y en uso, por situaciones diferentes a las ilustradas en los párrafos anteriores, puede indicar que existen falencias en el control interno contable, por el no cumplimiento a cabalidad del procedimiento mencionado, ya que en dicho procedimiento se obliga a la revisión anual de la vida útil de los activos depreciables, 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 servicios, la entidad debe realizar los ajustes de valor de dichos bienes. Para el efecto se recomienda que la entidad efectúe los siguientes pasos:

Realizar un avalúo técnico al bien o bienes en cuestión.

- 1) Retirar el bien o los bienes en cuestión de la contabilidad, debitando las subcuentas que corresponden a la Depreciación Acumulada (CR) y acreditando la subcuentas que identifique al bien o los bienes dentro del grupo de Propiedades Planta y Equipo donde se registró a su costo histórico.
- 2) Si existen Valorizaciones del bien o los bienes, se deben cancelar dichos saldos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta de Superávit por Valorizaciones en el Patrimonio y acreditando su correspondiente contrapartida en el activo, en la cuenta de Valorizaciones

- 3) Incorporar en la contabilidad el bien o bienes por el valor resultante del avalúo técnico, realizando un débito en la subcuenta correspondiente del grupo de Propiedades, Planta y Equipo y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta Patrimonio Público Incorporado
- 4) Simultáneamente, estimar una nueva vida útil para el bien o los bienes y reconocer las alícuotas de depreciación para asociar la contribución de activo al cometido estatal de la entidad.

Es preciso advertir que el procedimiento señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no puede considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20162000003461 DEL 24-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de las transacciones originadas en un contrato de permuta de terrenos, bienes que conforman el sistema de alumbrado público, recursos y servicios de publicidad, suscrito entre el Municipio de Medellín, Tele Medellín y las Empresas Públicas de Medellín EPM.

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
 Líder del Programa Unidad de Contaduría
 Subsecretaría de Presupuesto y Gestión Financiera
 Secretaría de Hacienda - Municipio de Medellín
 Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en este Despacho el 21 de enero de 2016 con el No 2016-550-000366-2, donde informa lo siguiente:

“El Municipio de Medellín — Tele Medellín y Empresas Públicas de Medellín, a diciembre 2015, firmaron documento de permuta de bienes en donde establecieron la entrega por parte de EPM de un lote valorado en \$37.788.024.000 al Municipio el 84.097% y a Tele Medellín el 15.903%, como contraprestación Empresas Públicas de

Medellín E.S.P recibe del Municipio 4 lotes por \$16.367.106.600, activos de alumbrado público valorados en \$7.411.573.177 y efectivo por \$8.000 millones, por su parte Tele Medellín prestará servicios de publicidad a EPM por \$6.009.344.223.

A diciembre 31 de 2015, se encuentra pendiente la escritura donde se legaliza la permuta, razón por la cual los 4 lotes a entregar por parte del Municipio no se han dado de baja de la contabilidad como tampoco se ha incorporado el inmueble entregado por EPM.

EPM nos informa que al cierre contable 2015 reconocerá derechos a cargo del Municipio de Medellín por \$31.778.679.777 en la subcuenta 147078-Enajenación de activos y como contrapartida en la 291007-Venta propiedad planta y Equipo.

NOTA: El bien entregado por EPM fue clasificado como un activo social en el Balance de apertura bajo en la implementación de la resolución 743 de 2013.

Consulta

Para efectos de operaciones recíprocas entre Municipio de Medellín y EPM a diciembre 31 de 2015, y dado que la Alcaldía continúa aplicando la Resolución 354 de 2007, solicitamos nos informen si por la citada transacción, respaldada solamente en el documento adjunto, el Municipio debe realizar registros contables en deudores y pasivos o solamente se debe informar en las notas a los estados financieros”.

CONSIDERACIONES

5) En relación con el documento de permuta suscrito

SEGUNDO OBJETO.

*LAS EMPRESAS transfieren a título de permuta a favor de **EL MUNICIPIO y de TELEMEDÉLLIN**, y estos reciben al mismo título, el dominio del lote ubicado en la 43 F N°14-450, comuna 14, barrio 03 (el Poblado), manzana: 005 de la ciudad de Medellín, identificado con la **Matricula Inmobiliaria 001- 121564** de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos Zona Sur, descrito en el literal a) del Ordinal PRIMERO del presente documento que a su vez, EL-MUNICIPIO transfiere a título de permuta a favor de LAS EMPRESAS y estas reciben al mismo título los inmuebles descritos en el literal b) del Ordinal PRIMERO de este instrumento, así como los demás bienes que se relacionan en el numeral 3.3 del mismo, entre los que se cuentan: Activos de Alumbrado Público, de conformidad con el acta elaborada y suscrita por LAS PARTES, que hará parte del protocolo de este instrumento; y Apropiedades en Efectivo, avaladas por el correspondiente Certificado de Disponibilidad Presupuestal. TELEMEDÉLLIN actuará como parte en la presente permuta, conforme con el Convenio Interadministrativo celebrado con EPM radicado*

bajo el Numero 07 de 2015, en al Canal; y CT-2015-002593 en LAS EMPRESAS. Lo anterior, según lo relacionado en el numeral 3.3.3 de este instrumento.

SEXO Entrega material. Con la firma de este instrumento LAS PARTES formalizan la entrega material de los inmuebles permutados con las acciones y derechos consiguientes, conforme con los linderos que se dejaron expresados y con sus usos, costumbres y servidumbres tanto activas como pasivas que tenga legalmente constituidas o que consten en títulos anteriores.

PARÁGRAFO. El día 28 de agosto de 2013, en reunión en la que participaron (...), se entregó a TELEMEDLLN por LAS EMPRESAS, un lote con un área de 12.802 m2, que se desprende del predio de mayor extensión, con un área de 28.289,52 M2, ubicado en la Carrera 43F N° 14-450, identificado con la Matrícula Inmobiliaria 001 -121 564 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos Zona Sur, descrito en el literal a) del Ordinal PRIMERO de la presente escritura, para que adelante las obras destinadas para la construcción y adecuación de su sede, la parte restante, esto es, un lote con un área de 15.487,52 m2, formaliza su entrega mediante este instrumento.

En el párrafo final del documento se señala

“Presentes nuevamente LAS PARTES, manifestaron que ACEPTAN el presente contrato en la forma y términos redactado y que se entiende formalizado a la firma de este, quedando pendiente la protocolización de las voluntades y acuerdos aquí expresados mediante escritura pública”.

De otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, al referirse a la razonabilidad como característica cualitativa de la información contable pública señaló, en el párrafo 104, que *“La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.*

En relación con los principios, las normas técnicas de contabilidad pública, los procedimientos y la doctrina contable, instrumentos del Régimen de la Contabilidad Pública, es de observar la normativa establecida en los numerales 117 y 141, así:

117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad

contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el punto 3.7 de su anexo, señala:

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

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 contable pública.

(...)

CONCLUSIONES

Es necesario tener en cuenta que, de conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, la información contable producida en las entidades contables públicas, entre otras características cualitativas, debe ser confiable, condición que se logra únicamente si la misma es razonable, objetiva y verificable. Para que tal información sea razonable debe reflejar la situación financiera y la actividad económica, financiera y social de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

Adicional a lo anterior, también es importante recordar lo establecido en el punto 3.7 del anexo de la Resolución 357 de 2008, donde se dispone que la totalidad de las operaciones realizadas por una entidad contable pública deben respaldarse en un documento idóneo,

de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

En el caso objeto de consulta, el documento denominado de “PERMUTA DE UNOS BIENES ENTRE EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLIN E.S.P. Y EL MUNICIPIO DE MEDELLIN – TELEMEDELLIN” puede constituirse en el escrito que respalde formalmente la transacción realizada, siempre y cuando cumpla con los requisitos señalados en las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por las entidades que intervienen en el mismo.

Lo anterior por cuanto en el punto sexto del documento antes citado se pactó que la entrega material de los activos permutados se entiende formalizada con la firma del citado documento por parte de los representantes legales de las entidades participantes.

Adicionalmente, en el párrafo final del citado contrato de permuta se manifestó taxativamente que las entidades intervinientes aceptaban lo acordado en la forma y términos en que fue redactado y que se entendería formalizado con la firma del mismo, asunto que se produjo en diciembre de 2015, tal como se señala en la solicitud de concepto, quedando pendiente únicamente la protocolización de las voluntades y acuerdos allí expresados mediante escritura pública.

La entidad debe considerar, entre otros asuntos, que (i) si en realidad la entrega material de los bienes objeto de permuta ya se produjo, (ii) que, si ello ocurrió, a partir de ese momento, cada entidad asumió totalmente de forma sustancial, tanto los riesgos como las ventajas asociadas a los inmuebles y bienes permutados, (iii) que no exista intención de las partes para retractarse o incumplir lo pactado en el contrato de permuta, (iv) si los bienes recibidos cumplen las condiciones exigidas en el RCP para su reconocimiento como activos del Municipio de Medellín y, (vi) si se debe dar de baja los bienes entregados porque no cumplen las condiciones exigidas en el RCP para mantenerlos como activos.

Si lo señalado en el párrafo anterior se confirma, en el sistema contable de cada entidad participante se debe dar de baja a los bienes entregados e ingresar aquellos sobre los cuales se ha tomado posesión, para los cual debe existir un documento en que se deje constancia de la entrega física de los inmuebles, reconociendo en ese momento las obligaciones y/o derechos originados en el contrato suscrito. Para tal efecto, en el caso del predio recibido, si este cumple las condiciones necesarias para clasificarlo como propiedades, planta y equipo, el Municipio de Medellín debe registrarlo debitando la Subcuenta 160504 Terrenos pendientes de legalizar, de la Cuenta 1605 Terrenos, manteniendo esa clasificación hasta tanto se protocolice la escritura de propiedad.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000002471 del 12-02-16

1.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

CONCEPTO No. 20152000000271 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	17-Bienes de uso público e Históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento bienes ejidos

Doctor
HAMES RODRÍGUEZ REYES
Contador Contratista
Municipio de San Sebastián de Mariquita
Mariquita - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 15 de diciembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005939-2, mediante la cual solicita el procedimiento contable a aplicar para reconocer en la contabilidad de los bienes ejidos del Municipio, que actualmente se encuentran contabilizados en cuentas de orden.

Los bienes ejidos del Municipio de Mariquita son terrenos cuyo origen proviene de la Corona Española desde 1856.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 41 de 1948, *“Por la cual se dictan algunas disposiciones sobre terrenos ejidos y sobre personeros delegados.” Señala:*

“Art. 1. Los terrenos ejidos situados en cualquier municipio del país no están sujetos a la prescripción, por tratarse de bienes municipales de uso público o común. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Ley 1333 de 1986, “Por el cual se expide el código del Régimen Municipal” en el artículo 169 señala, “Los terrenos ejidos situados en cualquier municipio del país no están sujetos a la prescripción, por tratarse de bienes de uso público o común.”

Ahora bien respecto de la normatividad contable pública, el Marco conceptual del RCP del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica relacionada con los bienes de uso público e históricos y culturales señala:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social. (...)”

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. (...)

(...)

CONCLUSIONES

De conformidad con el RCP, los bienes de uso público deben reconocerse por su costo histórico, debitando las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y acreditando la subcuenta 312525 Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

1.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.9. OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20162000000301 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de adiciones, mantenimiento y amortización de licencias

Doctora
AURA SOFÍA PARRA CABALLERO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Superintendencia financiera de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005997-2 en la cual manifiesta:

“Con el fin de dar cumplimiento a la Circular Externa No.060 del 19 de diciembre de 2005 de la Contaduría General de la Nación — CGN, relacionada con el tema de los avalúo y valorización de los intangibles, de manera atenta solicito el favor de confirmar los procedimientos relacionados para efectos del registro contable de estos intangibles y así poder actualizar la valorización de cada una de las licencias y software adquiridos, como derechos de uso que se encuentran en servicio en los inventarios de la Superintendencia Financiera de Colombia, una vez adquiridos por concepto de mantenimiento, soporte técnico y actualización de licencias. Esto en consideración a los siguientes casos:

- *Existen licencias cuyo valor en libros es cero (0) y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, ¿se debe retirar la anterior licencia y constituir una nueva?*
- *Existen licencias que están amortizadas en un 70% y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, ¿debemos cancelar la amortización del 30% restante y constituir una nueva?*
- *Existen licencias que están amortizadas en un 50% y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, ¿el saldo restante del 50% lo adicionamos al nuevo contrato y lo amortizamos de acuerdo a la nueva vida útil?*
- *Aquellas licencias que están en uso y se encuentran amortizadas en el 100%, pero no han sido objeto de actualización, ¿se deben dejar en las cuentas de Balance?*

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“9.1.1.8. Otros activos

189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

199. El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda. Los intangibles entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación. (Subrayados fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, prescribe:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse

cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

(...)

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar.

En las entidades de gobierno general, la amortización de activos intangibles no asociados a la producción de bienes o servicios individualizables se registran debitando la subcuenta 312807-Amortización de Otros activos o 327006-Amortización de otros activos, de las cuentas 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB); y 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DD), respectivamente; acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

(...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la norma técnica de activos relacionada con los intangibles y con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles se concluye:

Los intangibles deben cumplir con los criterios para ser reconocidos como activos, esto es que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea fiable; en caso contrario se registran

como gasto. En consecuencia, la entidad deberá revisar si las licencias cumplen con estos requisitos.

Los intangibles se reconocen por su costo histórico y aunque no son susceptibles de actualización, si son objeto de mantenimiento y de adiciones y mejoras. Las adiciones y mejoras se reconocen como mayor valor de los bienes si aumentan la vida útil, amplían su capacidad, su eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios, en tanto que, las erogaciones que conllevan al mantenimiento o conservación se reconocen como gasto.

Dado que la vida útil estimada de un activo amortizable puede variar a lo largo de su uso o explotación, la entidad deberá revisar periódicamente esta situación. De comprobarse que la vida útil es diferente a la estimada inicialmente, deberá tasar la alícuota de amortización a la nueva vida útil estimada con base en cálculos de reconocido valor técnico, y de ser procedente, el saldo por amortizar se distribuirá entre los periodos que resten de la nueva vida útil estimada, razón por la cual no es coherente que existan saldos en cero de licencias que aún siguen presentándose en el balance. Estos cálculos son procesos internos de la entidad, basados en sus criterios y lineamientos, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se esperan recibir del activo, y los factores de uso y/o avance tecnológico que puedan afectar la vida útil y el cálculo de la alícuota de amortización. Lo anterior, debe fijarse como una política contable para evitar que la información contable revele bienes totalmente amortizados que se encuentra en uso.

En consecuencia, ante la existencia de licencias que cumplan con los requisitos anteriormente expuestos para ser reconocidas como intangibles, se deberá proceder así:

- 4- Aquéllas cuyo valor en libros es cero por que terminó su vida útil y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, se debe retirar el costo histórico de la anterior licencia con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACION DE INTANGIBLES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1970- INTANGIBLES.
- Aquellas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nuevas condiciones otorgan vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja.
- Aquellas totalmente amortizadas que aún están en uso, deben ser objeto de un

nuevo avalúo y estimación de su vida útil restante, para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo importe, como un valor de entrada a título de costo histórico, que deberá ser la base para el reconocimiento de las amortizaciones futuras. Este tratamiento debe asumirse como de carácter excepcional y no como un procedimiento de rutina, toda vez que la situación evidenciada denota que en la entidad no se ha estado dando cumplimiento a lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública sobre la revisión y reestimación de la vida útil de los intangibles

En ese sentido, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo intangible totalmente amortizado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros, implica que la entidad reverse los saldos de los bienes reconocidos en la contabilidad, incorpore nuevamente el activo con base en el valor fruto del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su amortización.

CONCEPTO No. 20162000001801 DEL 02-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Otros activos – Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de las erogaciones realizadas para capacitación en manejo de un aplicativo adquirido y para la consultoría para liderar la herramienta tecnológica y realizar la gestión integral

Doctor

MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA

Subdirector Financiero

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha diciembre 1 de 2015, radicada en esta entidad con el No. 2015-550-005732-2, en la que señala que la Contraloría General de la República-CGR adelantó una diligencia de Actuación Especial al “Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información” y en el informe final dejó los siguientes hallazgos:

“Hallazgo No. 6 Registro del Gasto Curso Virtual

El documento “Especificaciones Técnicas” del contrato No.007- 2014 por \$67 millones, establece en el numeral 4.1: “Bienes y Servicios Adquiridos. Suministro de cursos virtuales (E-Learning) a la medida con base en los contenidos metodológicos y prácticos promulgados por el SUG y el aplicativo SMGI, puestos en funcionamiento, capacitación de los diferentes usuarios y acompañamiento en la implementación.”

(...)

No obstante lo anterior, se evidenció que el valor total del contrato 007-2014 por \$67 millones, fue registrado como un Activo Intangible, sin tener en cuenta que el mismo está dividido en dos componentes, de los cuales \$64 millones correspondiente a la entrega del curso virtual probado e instalado en la plataforma, constituyendo un activo intangible, el valor restante por \$2.9 millones correspondió a la capacitación de los funcionarios y acompañamiento en la campaña de expectativa y lanzamiento del curso, lo cual constituyen gastos de funcionamiento.

La anterior situación evidencia deficiencias de Control Interno Contable y genera una sobreestimación de la cuenta 1970 de Intangibles, por 2.9 millones y una subestimación de la cuenta 5211 de Gastos de Funcionamiento, por el mismo valor.”

Frente a lo cual la entidad argumentó dicho registro indicando que “(...) el valor de \$2.9 millones del componente de Capacitación y acompañamiento se refiere a la actividad realizada por la firma a 5 servidores del Ministerio para desempeñar los roles de administración, operación y manejo de las configuraciones de la herramienta sin lo cual ésta no se podría mantener en funcionamiento, (...)”

*No obstante, la CGR mantuvo el hallazgo indicando que “(...), es importante mencionar que el reconocimiento del costo de un activo intangible finaliza cuando el activo se encuentra en el lugar y condiciones necesarias para operar de forma prevista, los demás desembolsos incurridos, como actividades publicitarias o promocionales y actividades de formación del personal o apertura, constituyen un gasto de funcionamiento., y que “La dinámica de la cuenta 5211 del Régimen de Contabilidad Pública, establece: “(...) Representa el valor de los gastos necesarios para **apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas** de la entidad contable pública. (...)”. (Negrilla fuera de texto)*

Teniendo en cuenta lo anterior las actividades de capacitación y acompañamiento en campañas de expectativa constituyen un gasto de funcionamiento, por cuanto componen actividades operativas para el apoyo, en la implementación de la herramienta y no son parte integral del activo intangible.”

De otra parte, se indica que la CGR dejó otra observación en los siguientes términos:

“Hallazgo No.7 Intangibles Desarrollados

“(…)

Los “*Términos de Referencia*” del contrato No.004-2014, establecen como objeto: “*Prestar los servicios profesionales al Viceministro Técnico y en particular a la Dirección General de Política Macroeconómica-DGPM del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para liderar la herramienta tecnológica y realizar la gestión integral de las actividades relacionadas con la implantación, puesta a punto, salida a producción, mantenimiento, soporte y desarrollo de nuevos módulos de software para la herramienta tecnológica que permita la ejecución del Modelo de Seguimiento Fiscal en base devengado según los requerimientos del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI.*”

Por otra parte, dentro del alcance determina: “(…) incrementar la capacidad técnica del Viceministerio Técnico en especial la Dirección General de Política Macroeconómica, mediante el **desarrollo de herramientas de análisis económico y fiscal que contribuyan a fortalecer los argumentos en el proceso de toma de decisiones, convirtiéndose en un apoyo fundamental para el equipo económico del Gobierno en todos los temas relacionados con el seguimiento del desempeño de la política fiscal nacional y territorial. (…)**”. (Negrilla fuera de texto).

“Al finalizar esta contratación se pretende **contar con una herramienta tecnológica robusta, segura, ágil y moderna capaz de soportar las actividades operativas de la DGPM para la obtención de datos analíticos, proyecciones fiscales y reportes (…)**”. (Negrilla fuera de texto).

Se evidenció que el MHCP mediante el contrato 004-2014, adquirió los servicios de un consultor para el desarrollo de una herramienta software de análisis económico y fiscal, el cual fue registrado contablemente como un gasto y no como un costo del activo intangible.

La anterior situación evidencia deficiencias de control interno contable y genera una subestimación de la cuenta 1970, Activos Intangibles por \$126 millones y una sobre estimación de la cuenta 5211. Gastos Operacionales Generales por el mismo valor.

La respuesta dada por el Ministerio fue el siguiente:

“Frente al particular, es preciso señalar que de conformidad con el procedimiento contable, para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenidos en el

capítulo VI del Manual de Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública, se establece:

- **“GENERALIDADES.** Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (subrayado fuera de texto).

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos “(subrayado fuera de texto).”

Adicionalmente la norma técnica de contabilidad pública, relativa a Otros Activos y contenida en el numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública en el numeral 190 señala:

“9.1.1.8 Otros Activos

190. (...) Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto (subrayado fuera de texto).”

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que la herramienta tecnológica a la que se refiere el contrato No. 004-2014, no genera beneficios económicos futuros, toda vez que su utilización no origina ingresos a la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público ni disminución en sus costos, la interpretación realizada inicialmente con base en la cual se hizo el registro contable en la cuenta de Gastos se ajusta a lo establecido en el procedimiento contable, para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el capítulo VI del Manual de Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública.”

De igual manera la CGR, mantuvo el hallazgo argumentando que:

“Una vez analizada la respuesta del MHCP, si bien es cierto que la herramienta tecnológica derivada del contrato 004-2014, “no genera beneficios económicos futuros toda vez que su utilización no origina ingresos a la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público ni disminución en sus costos”, no es menos cierto que las Generalidades del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, establece: “Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación

pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.” (Negrilla fuera de texto).

Por otra parte, el numeral 2 de las conclusiones, del Concepto Jurídico No. 154435 de julio de 2011, emitido por la Contaduría General de la Nación, determinó: “(...) un software genera un potencial de servicios cuando su uso genera una reducción de costos en los procesos de la entidad.”

*Las razones específicas del Formato de justificación para contratación, con fecha de 17 de diciembre de 2013, indica: “(...) desarrollar actividades encaminadas a la definición de lineamientos para el registro de los ingresos fiscales, la valoración de los activos financieros y pasivos, el proceso de consolidación de las estadísticas y las transacciones que se realizan en el sistema de seguros sociales.(...) asegurar la calidad de los datos utilizados para la producción de estadísticas y en segunda instancia crear un marco jurídico único que regule el proceso de producción de estadísticas de finanzas públicas. (...)”. Las anteriores actividades están encaminadas a **crear un potencial de servicio para el MHCP**, para la toma de decisiones y dar cumplimiento a los objetivos fiscales de la Dirección General de Política Macro del MHCP.*

*Es importante resaltar que dentro del alcance de la contratación se determinó que al finalizar la misma se contaría con una **herramienta tecnológica** capaz de soportar las actividades operativas de la DGPM, por lo tanto este desarrollo constituye un activo intangible, por cuanto genera un potencial de servicio para el MHCP.”*

Teniendo en cuenta que se presentan diferentes interpretaciones, por parte de la CGR y el Ministerio, en la aplicación de la normatividad contable para el registro de los intangibles, se solicita aclarar dichas situaciones.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, en el numeral 9.1, donde se señalan las normas técnicas de contabilidad públicas, en los párrafos 141 y 190 señala, con relación a los activos y a los intangibles, lo siguiente:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

190. (...) Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.” (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior es desarrollado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo VI del Título I, que señala el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles”, donde se establece:

1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, **de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios**, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

(...)

5. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO GASTO

En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las

erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165–Intangibles o 521164–Intangibles, de las cuentas 5111–GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos, para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106–Estudios y proyectos o 521106–Estudios y proyectos, de las cuentas 5111–GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones.

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.

(...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública, del RCP, expresa que “Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, (...) son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria (...)”

Respecto a la Prudencia, como principio de contabilidad pública, el párrafo 120 indica que “Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos” (Subrayados fuera de texto).

En todo caso, es necesario considerar el concepto de costo histórico como criterio de valuación de los activos, el cual se encuentra definido en el párrafo 132, numeral 9.1 del Plan General de Contabilidad Pública, donde se indica que este “Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está

constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. (...). (Subrayado fuera de texto).

Adicional a lo señalado anteriormente, sin que aún se encuentre vigente, se considera pertinente tener en cuenta lo dispuesto por la contaduría General de la Nación en la Resolución 533 de 2015, por medio de la cual expidió el Marco normativo contable para entidades de gobierno, del cual hacen parte las “Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno”, que el numeral 15.2.1 y 15.2.2 del Capítulo I Activos, señala lo siguiente:

15.2.1 Activos intangibles adquiridos

(...)

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

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

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.

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.

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.

Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido, seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones indicada se concluye lo siguiente:

En principio es importante recordar que, en desarrollo del proceso contable a cargo de las entidades contables públicas, a la información contable pública le corresponderá revelar la realidad económica de las transacciones, hechos u operaciones y, por tanto, las erogaciones surgidas del cumplimiento de las funciones de cometido estatal a su cargo, dependiendo de las circunstancias y características de cada evento, pueden llegar a reconocerse como gastos, costos o como activos, siempre que se cumplan con los criterios establecidos para el reconocimiento en cada caso.

Los criterios para el reconocimiento de los activos intangibles son: Que sean bienes inmateriales, o sin apariencia física, que pueden identificarse, controlarse, que de su utilización pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y que su medición monetaria sea confiable.

Este tipo de activos producen beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos y es controlable si la entidad tiene el poder de obtener los beneficios económicos que se derivan del mismo, y además puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

En el caso de una entidad de Gobierno, como ocurre con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el beneficio económico futuro incorporado en un [activo](#) intangible se

concreta en el potencial que ese bien tiene al contribuir, directa o indirectamente, a la reducción de gastos en desarrollo de sus procesos administrativos y operativos; en tanto que el potencial de servicio de un activo intangible debe concretarse en la capacidad que este tenga para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad o de ofrecer servicios deseados o necesarios por la administración sin generar necesariamente flujos de entrada de efectivo.

Adicionalmente, en el caso de los activos intangibles el criterio de valuación que debe utilizarse en el momento de su reconocimiento inicial es el costo histórico el cual debe incluir, además del costo de adquisición, todas las erogaciones consideradas como necesarias e indispensables para colocar tales activos en condiciones de utilización o que puedan operar en la forma prevista por la entidad.

No obstante cuando la entidad tenga evidencia de que la erogación no generará beneficios económicos futuros o su medición monetaria no sea confiable, se debe reconocer como gasto, o cuando existan incertidumbre para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos.

En consecuencia, frente a la adquisición de la plataforma virtual desarrollada con base en los contenidos metodológicos y prácticos promulgados por el SUG y el aplicativo SMGI, su costo debe incluir todas las erogaciones directas y aquellas indirectas que claramente sean atribuibles a la preparación del activo para su uso, y con respecto a las erogaciones relacionadas con la capacitación, deberá evaluarse las condiciones en que ésta se da. Por lo tanto si este servicio es imprescindible para la puesta en marcha del software, dado que no existe ninguna posibilidad de su utilización sin dicha capacitación y, la entidad tiene la capacidad de restringir la utilización de dicha capacitación frente a terceros, entonces se deberá reconocer como parte del costo del activo; en tanto que, si no se cumple alguna de estas condiciones, se deberá reconocer la erogación como un gasto.

De otro lado, en relación con la segunda de las cuestiones consultadas, las erogaciones efectuadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la obtención de la herramienta tecnológica desarrollada para apoyar la gestión a cargo del equipo económico del Gobierno en todos los temas relacionados con el seguimiento y análisis del desempeño de la política fiscal y económica nacional y territorial, deben reconocerse como activos siempre y cuando:

1. Exista el aplicativo virtual que pueda identificarse y controlarse de forma separada.
2. Que tal herramienta posea potencial de servicios o beneficios económicos futuros. Esa herramienta dispondrá de un potencial de servicios si tiene la capacidad de contribuir a la consecución de los objetivos de la entidad o de ofrecer los servicios deseados o necesarios por la administración y; poseerá un potencial para generar

beneficios económicos futuros, si con seguridad razonable contribuirá indirectamente a la reducción de gastos por parte de ese Ministerio en desarrollo de sus procesos administrativos y operativos.

3. Cuando la medición monetaria sea confiable,

Así las cosas, si se incumple alguna de las condiciones antes señaladas, tales erogaciones deben registrarse como gastos.

CONCEPTO No. 20162000002471 DEL 12-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Modelo contable Gobierno- Resolución 533 de 2015
	TEMA	Activos Propiedades, Planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes adquiridos con recursos de otra entidad contable pública

Doctora
LUZ MYRIAM ENRÍQUEZ GUAVITA
Coordinadora Grupo Gestión Financiera
Parques Nacionales Naturales de Colombia
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2015-550-005634-2 mediante la cual consulta:

“(…) CONTEXTUALIZACIÓN:

Parques Nacionales Naturales Colombia, de acuerdo al Decreto 3572 de 2011, es una Unidad Administrativa Especial, del orden nacional, sin personería jurídica, con autonomía administrativa y financiera, con jurisdicción en todo el territorio nacional, en los términos del artículo 67 de la Ley 489 de 1998. La entidad está encargada de la administración y manejo del Sistema de Parques Nacionales Naturales y la coordinación del Sistema Nacional de Áreas Protegidas. Este organismo de nivel central está adscrito al Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible. Tiene Asignación Interna en SIIF Nación 32-01-02.

El Fondo Nacional Ambiental (FONAM): Fue creado por la Ley 90 de 1993 y reglamentado por el Decreto 4317 de 2014. Es un sistema especial de manejo de cuentas del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, con personería jurídica, patrimonio independiente, sin estructura administrativa ni planta de personal y con jurisdicción en todo el territorio nacional. El FONAM tiene una subcuenta para el manejo separado de los recursos presupuestales que se asignen a la administración y manejo del Sistema de Parques Nacionales. El Ministerio del Medio Ambiente delegó en el jefe de la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales la función de ordenador del gasto de esta subcuenta. Tiene Asignación Interna en SIIF Nación 32-04-01-100 y la información es reportada al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

Según lo indicado por el concepto 1680 de la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado del 29 de Septiembre de 2005 indica que el FONAM tiene como objetivo financiar la ejecución de actividades, estudios, investigaciones, planes, programas y proyectos de utilidad pública e intereses social para el fortalecimiento de la gestión ambiental, conservación, preservación, protección, mejoramiento y recuperación del medio ambiente y al manejo adecuado de los recursos naturales renovables y de desarrollo sostenible.

ANTECEDENTES:

- *Informe de Auditoría: De acuerdo a la Auditoría realizada por la Contraloría General de la República en la vigencia 2003 al Ministerio de Ambiente, se consideró que no hay correspondencia entre los estados contables del FONAM, pues los gastos para adquisición de los inmuebles aparecen registrados en los estados contables del FONAM — Subcuenta de las áreas del Sistema de Parques Nacionales Naturales, mientras que en las escrituras públicas y en los folios de matrícula inmobiliaria, la titularidad de los inmuebles figura a nombre de la Nación — Ministerio de Ambiente — Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales, situación que en concepto de la Contraloría, debe subsanarse de manera que los inmuebles adquiridos con el presupuesto del FONAM debe figurar a nombre de dicho Fondo.*
- *Consejo de Estado: Mediante Radicación No. 1680 de Septiembre 29 de 2005 (Adjunto presente), dirigida a la Señora Ministra de Ambiente y con copia a la Secretaria Jurídica de la Presidencia de la República, y de acuerdo a fundamentos administrativos y jurídicos, determinó que el FONAM es concebido como un instrumento de carácter financiero y de apoyo bajo el esquema de un sistema especial de manejo de cuentas del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial — Unidad Administrativa Especial de Parques Nacionales Naturales debe*

figurar como titular de los bienes adquiridos a través de ésta Unidad, con recursos provenientes total o parcialmente de la correspondiente subcuenta del FONAM, con el fin de ser incorporados las áreas del Sistema de Parques Nacionales Naturales.

SOLICITUD CONCEPTO:

- *¿quién debería presentar la titularidad de los Bienes, toda vez que es Parques Nacionales Naturales de Colombia, quien usufructúa los bienes? (sic) ¿Qué impacto tiene la titularidad bajo nuevo marco normativo de las Normas Internacionales para el Sector Público?"*

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Relativas al Régimen de Contabilidad Precedente:

En principio es necesario recordar lo señalado en el inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, donde se establece que:

“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 artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“a. Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

b. Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

c. Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”

Lo cual fue reglamentado en el artículo 2 del decreto 143 de 2004, en los siguientes términos:

“(…)

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

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

Ahora bien, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

A su vez, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expresa: “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. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1605-TERRENOS, así:

“Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera del texto)

Con relación al nuevo Marco Conceptual para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos para los Activos, contenido en el Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de octubre de 2015, prescribe lo siguiente:

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1 Activos

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. 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.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, 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 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. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, contenido en el marco normativo anexo a la Resolución 533 establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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 y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, me permito señalar lo siguiente:

De conformidad con lo señalado en 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 la contabilidad pública, por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con la titularidad de bienes. No resulta comprensible que se solicite a la Contaduría General de la Nación, la definición de la titularidad de los bienes adquiridos a través del FONAM, si existe un pronunciamiento del Consejo de Estado, autoridad competente en asuntos administrativos, pronunciándose al respecto.

Ahora bien, con respecto al impacto que tiene la titularidad de los bienes bajo el nuevo Marco Normativo, Resolución 533 de 2015 y con base en lo expuesto en el capítulo anterior, se observa que el reconocimiento de los activos bajo Régimen de Contabilidad

Pública precedente toma como criterio fundamental la titularidad sobre los bienes, en tanto que bajo el nuevo marco normativo se imponen los criterios de control entendido en el contexto señalado en el acápite de las consideraciones y, el potencial de servicios o la generación de beneficios económicos futuros esperados del bien, sin que sea relevante ostentar la titularidad sobre el bien.

Por otra parte, bajo el Régimen de Contabilidad Precedente, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 para las entidades que deben aplicar el nuevo Marco Normativo contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015, existe una excepción al criterio de titularidad, mediante la cual es posible que una entidad de Gobierno haga el reconocimiento de un activo, cuando los utiliza para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal aunque la propiedad siga en cabeza de otra entidad de Gobierno que se reserva para sí la titularidad, como son los bienes de uso permanente sin contraprestación, figura que se consolida normalmente a través de los comodatos.

CONCEPTO No. 20162000002881 DEL 17-02-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
1	TEMA	Activos Gastos de Administración Gastos de Operación Gastos Público Social Costos de Producción
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por no devolución de IVA

Doctor
MARÍA LUZ DARY SEPÚLVEDA ACEVEDO
Jefe de Contabilidad
Universidad Tecnológica de Pereira
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550006011-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Solicito muy respetuosamente concepto escrito sobre lo siguiente: Como la DIAN devuelve el IVA a las IES pero no todas las veces la devolución es igual a la solicitada; requiero saber si esa diferencia una vez se declare por parte de la DIAN que no es sujeta de reintegro se debe llevar al gasto o a un mayor valor del bien sobre el cual se había solicitado la devolución.

Agradezco su amable atención.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible.

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de Responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (Subrayado fuera de texto).

(...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en el párrafo 132 en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas al costo histórico, señala:

“(…)

132. Costo histórico. *Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.*

Así mismo, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los activos, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. *Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

En relación, con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los gastos y costos, en los párrafos 282, 284, 285, 286, 289, 295 y 299 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

“9.1.4.2. Gastos

282. *Noción.* *Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

(...)

284. *Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.*

285. *Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.*

286. *Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.* (Subrayado fuera del texto)

(...)

289. *El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública 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.*

“9.1.4.4 Costos de producción

295. *Noción.* *Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con*

independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

(...)

299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

El IVA reclamado por las Instituciones de Educación Superior y cuya devolución no es aprobada por la DIAN, se debe llevar a un mayor valor del bien, al costo de producción o al gasto, de acuerdo a las circunstancias que medien en cada caso y proceder a su reconocimiento aplicando los siguientes lineamientos:

Cuando el IVA cancelado se encuentra asociado a la adquisición o producción de un bien, es decir, que se espere que de dicha erogación fluya un beneficio económico futuro para la Institución, se debe reconocer como un mayor valor del activo respectivo.

Si está asociado con la prestación de un servicio individualizable propio de la actividad misional de la Institución, se debe imputar como un mayor del costo del respectivo servicio.

Si las erogaciones se destinan a cubrir las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico; se deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas del Grupo 51 GASTOS DE ADMINISTRACION donde se registró el concepto principal del gasto; en tanto que si los desembolsos son destinados a cubrir la solución de necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en materia de educación, se reconocerá en las subcuentas y cuentas del Grupo 55 GASTO PÚBLICO SOCIAL donde se haya reconocido el concepto principal del gasto público social respectivo.

Por otra parte, para efectos de evitar las controversias derivadas de las diferentes interpretaciones, es necesario que en la entidad se definan políticas claras bien

estructuradas para el manejo de sus respectivos recursos, como lo dispone el numeral 3.2 de la resolución 357 de 2008, en consonancia con la regulación contenida en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000361 del 13-01-2016

1.10. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.11. OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.12. OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20162000000651 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno – Res. 533 de 2015.
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Operaciones con instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

Doctora:
CRISTINA ROJAS PINILLA

Profesional Especializado - Dirección Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 4 de diciembre de 2015, radicado con el número 2015-550-005934-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

Cordialmente solicito su concepto acerca del tratamiento contable de la cuenta 2311 ‘instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público’. Lo anterior, por cuanto se nos ha venido presentando en lo corrido del año que cuando necesitamos registrar la información trimestral en el CHIP no es posible registrar la cuenta 2311 con naturaleza débito como originalmente muestra la contabilidad de la entidad.

Al aplicar la doctrina contable que muestra la cuenta 2311, en cuanto a la actualización de la TR mensualmente, los derechos resultan ser superiores a las obligaciones, porque el valor del dólar es superior al valor de la negociación de la cobertura de la Deuda para la entidad, por lo tanto, el saldo de la cuenta 2311 resulta con naturaleza débito. Al no poder enviar la información vía chip en estas condiciones, debemos realizar un ajuste contable con la diferencia entre los derechos y las obligaciones para balancear la cuenta 2311 para dejarla en cero, no obstante, esta situación no refleja la realidad económica que es la cobertura del crédito existente, ni el valor del crédito valorado al valor negociado en el swap.

(…)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“(…)”

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

(…)”

9.1.2.2 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados

(...)

216. Los instrumentos derivados con fines de cobertura representan el valor de las operaciones financieras que se pactan con el objeto de gestionar el riesgo de los pasivos y pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada

217. Tratándose de préstamos y operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las operaciones de financiamiento deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal. En cuanto a los contratos de leasing, estos se reconocen por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados. Para el caso de las obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías, éstas se reconocen por el valor pactado. Los instrumentos derivados deben reconocerse por el valor del derecho y la obligación en la fecha de inicio del contrato, serán objeto de actualización empleando metodologías de reconocido valor técnico y se revelan identificando la clase de pasivo cubierto.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Régimen de Contabilidad Pública, describe y señala la dinámica de la cuenta 2311 - INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones financieras celebradas mediante contrato, con el objeto de gestionar el riesgo de las operaciones de crédito público, que pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada.

(...)

La contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones, en la contabilización inicial. Posteriormente con las actualizaciones, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad y la de las Obligaciones, el gasto por la pérdida, según corresponda.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del derecho, en la fecha de inicio del contrato.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización el derecho es mayor a la obligación, la diferencia se registra como ingreso, previa reversión del gasto por la pérdida, si existiere.
- 3- El valor de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.
- 4- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- 5- La disminución de la obligación por el pago de intereses pactados.
- 6- La disminución de la obligación por las amortizaciones del nominal.
- 7- La reversión total de la obligación contra el derecho, en la fecha de terminación del contrato, cuando el derecho es mayor.
- 8- El pago de la obligación.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de la obligación, en la fecha de inicio del contrato.
2. El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización la obligación es mayor al derecho, la diferencia se registra como gasto, previa reversión del ingreso por la utilidad, si existiere.
3. El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
4. La reversión de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
5. La disminución del derecho por el cobro de intereses pactados.
6. La disminución del derecho por las amortizaciones del nominal.
7. La reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato, cuando la obligación es mayor.
8. El recaudo del derecho

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, previstas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

(...)

4.4. Contabilidad de coberturas

(...)

4.4.2. Clases de relaciones de cobertura

Existen dos clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor de mercado y cobertura de flujos de efectivo.

La cobertura del valor de mercado cubre la exposición a los cambios del valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamente probable.

(...)

4.4.3. Medición inicial

Los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán por el valor de mercado del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

(...)

4.4.4. Medición posterior

4.4.4.1 Instrumentos derivados con fines de cobertura

Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán a valor de mercado o, a falta de este, por las metodologías aplicadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Las variaciones de valor de los instrumentos derivados con fines de cobertura se reconocerán afectando los resultados o el patrimonio dependiendo de la clase de cobertura y de su eficacia.

Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de valor de mercado incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015, señala la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): *“Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor del derecho supere el valor de la obligación.*

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

El valor del derecho en la fecha de inicio del contrato.

El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.

El valor de la prima pagada en la compra de opciones.

El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.

El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.

La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.

El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.

El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del nocional.

El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.

El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.

*El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
El valor de la reversión total de la obligación contra el derecho en la fecha de terminación del contrato.*

SE ACREDITA CON:

- *El valor de la obligación en la fecha de inicio del contrato.*
- *El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.*
- *El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.*
- *El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.*
- *La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.*
- *El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.*
- *El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del notional.*
- *El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.*
- *El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.*
- *El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.*
- *El valor del derecho recaudado.” (Subrayado fuera de texto)*

2602-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): *“Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor de la obligación supere el valor del derecho. (...)*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.*

- 2- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.
- 3- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.
- 4- El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso
- 5- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- 6- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.
- 7- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del nocional.
- 8- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- 9- El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- 10- El valor de la obligación pagada.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.
- 3- El valor de la prima recibida en la venta de opciones.
- 4- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.
- 5- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- 6- La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- 7- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.
- 8- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del nocional.
- 9- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- 10- El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- 11- El valor de la reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato. ” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que los instrumentos derivados adquirido por la CAR, para cubrir operaciones de crédito público, se reconocen por el valor del derecho y de la obligación en la fecha de inicio del contrato, debitando la subcuenta 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y acreditando la subcuenta 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

En dichos instrumentos tanto el derecho como la obligación se deben actualizar en forma independiente, con base en metodologías de reconocido valor técnico. Las variaciones se reconocen debitando o acreditando según corresponda, las subcuentas 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

Si como resultado de la actualización, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación la diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere. Si la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, la diferencia se registra como gasto en la subcuenta 580565-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Bajo el contexto de la regulación que conforma el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la CAR deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el saldo débito en la cuenta 2311- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, cuando el derecho sea mayor que la obligación, hasta el 31 de diciembre de 2016. A partir del 1 de Enero de 2017, cuando el valor del derecho supere el valor de la obligación, deberá registrar el instrumento en la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), si por el contrario el valor de la obligación supera el valor del derecho, el registro deberá efectuarse en la cuenta 2602- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE).

1.13. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20162000000411 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Ingresos por transferencias Otros ingresos Construcciones en curso
	SUBTEMA	Ajustes de reintegro de recursos de convenios interadministrativos que inicialmente se reconocieron como ingresos por transferencias y tratamiento contable del retiro de recursos en la cuenta construcciones en curso.

Doctora
OLGA LUCIA GALLO CARDONA
Contadora
Municipio del Peñol Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550005490-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Asunto 1: Tratamiento contable de reintegro de recursos de convenios interadministrativos, los cuales fueron registrados como ingresos por transferencias y no como recursos en administración.”

En el Municipio de El Peñol Antioquia se aprobó en el año 2.009 la construcción de un teleférico, los recursos para el desarrollo del proyecto serían los siguientes.

- Recursos de cofinanciación, nacional y departamental.*
- Recursos propios.*
- Recursos del crédito.*

El Departamento de Antioquia aportó en el 2011, la suma de tres mil millones (3.000.000.000) que en su momento se registraron en contabilidad como transferencias para inversión. En la cuanta (Sic) 442802.

A pesar de las gestiones realizadas por El Municipio, El (Sic) proyecto perdió viabilidad en el transcurso de los años 2012 y 2013, periodos en los cuales se dieron diversos cambios en las condiciones de mercado nacional y mundial, (mercado de capitales, cambio de funcionarios en los entes cofinanciadores que retiraron el apoyo al proyecto, aumento en los costos de mano de obra y materiales necesarios para la ejecución) los cuales

multiplicaron notablemente los costos al momento de ejecutarse el proyecto y el dinero que había sido presupuestado no sería suficiente.

Ante la situación anterior, y al no ser posible desarrollar el objeto del convenio por parte del Municipio, el Departamento de Antioquia solicitó el reintegro de los recursos. (3.000.000.000). los (Sic) cuales tiene el Municipio en un depósito bancario.

Por lo anterior expuesto, solicito orientación para el registro contable de los recursos reintegrados sin afectar los resultados del ejercicio del periodo actual ya que, los recursos reintegrados representan para el municipio una obligación y no un gasto. Y en su momento afectó el patrimonio cuando se trasladó los resultados del ejercicio a la cuanta (Sic) capital fiscal.

Asunto 2: Tratamiento contable del retiro de recursos de la cuanta (Sic) construcciones en curso.

Otra situación que se dio fue la inversión de recursos por parte del Municipio de El Peñol, para los estudios de la construcción del Teleférico, los cuales se registraron de acuerdo a la norma en construcciones en curso.

Con la certeza que el proyecto no realizará, se deben retirar los recursos invertidos. ¿Cuál es el registro contable para el retiro de recursos de la cuenta 1615, y cuál es la contrapartida?.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

RESPECTO A LA PREGUNTA 1 SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE REINTEGRO DE RECURSOS DE CONVENIOS INTERADMINISTRATIVOS, LOS CUALES FUERON REGISTRADOS COMO INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y NO COMO RECURSOS EN ADMINISTRACIÓN:

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en el párrafo 120 en relación con el principio de prudencia, señala:

“120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes

posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los otros pasivos, señala:

“9.1.2.7 Otros pasivos

*236. **Noción.** Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante.*

237. Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías.

238. Los pasivos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera que se produzca la contraprestación de bienes y servicios y cuando se reviertan las diferencias temporales que los originaron. Los saldos del crédito por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos del activo que los originaron.

239. Los otros pasivos se revelan en función de la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos y el cumplimiento de garantías.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los ingresos, señaladas en el numeral 9.1.4.1, del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, establecen:

“9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en

forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

(...)

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para su reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.”

(...)

281. Los otros ingresos comprenden los otros flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerado expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen también la partida de los ingresos por partidas de carácter extraordinario. “(Subrayado fuera de texto).

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS

“Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como la inversión privada en los contratos de concesión de infraestructura de transporte de acuerdo con los informes presentados por el concesionario, las transferencias condicionadas y la prima en la colocación de bonos y títulos. Esta prima se amortizará durante el tiempo de maduración de los bonos y títulos colocados. También representa el valor de la corrección monetaria diferida por el ajuste por inflación de los bienes de capital en período improductivo, tales como las construcciones en curso y el impuesto diferido que debe amortizarse en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA y 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

El valor de la amortización de las transferencias condicionadas recibidas.

El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas.

SE ACREDITA CON:

(...)

El valor de las transferencias condicionadas recibidas.

(...)

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de los ajustes por mayores valores causados.*
- 2- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.*
- 2- *El valor de los ajustes por menores valores causados*
- 3- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”*

RESPECTO A LA PREGUNTA 2 SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL RETIRO DE RECURSOS DE LA CUANTA (SIC) CONSTRUCCIONES EN CURSO:

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en los párrafos 132, 141, 165 y 166 del Plan General de Contabilidad Pública señalan:

*“132. **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.*

(...)

9- Normas técnicas relativas a los activos

*141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

*165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y*

comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

Así mismo, en relación la norma técnica relativa a los gastos, en los siguientes numerales, expresa:

“9.1.4.2 Gastos

282. *Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

283. *El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.*

284. *Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. (...)*

291. Los otros gastos comprenden los otros flujos de salidas de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. *Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias.*

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

(...)

5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.”

CONCLUSIONES

Respecto a la pregunta 1: *“sobre el tratamiento contable de reintegro de recursos de convenios interadministrativos, los cuales fueron registrados como ingresos por transferencias y no como recursos en administración.”*

En principio es necesario precisar que el registro contable del reintegro de recursos de convenios interadministrativos, debió efectuarse mediante el reconocimiento de una obligación, dado que de acuerdo con la información suministrada y las consideraciones, este no cumple con las condiciones para ser considerado como un ingreso toda vez que existe condición de devolver los recursos si son utilizados en el objeto para el cual fue girado. En consecuencia debe proceder a realizar los siguientes ajustes contables:

Para reconocer el reintegro de los recursos de convenios interadministrativos que fueron contabilizados como ingresos por transferencias, corresponde registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto a la pregunta 2: “sobre el tratamiento contable del retiro de recursos de la cuenta construcciones en curso.”

No es claro si el costo de los estudios para la construcción de un teleférico se debió clasificar como una Propiedad, planta o equipo o como un bien de uso público, no obstante, dicho estudio si hace parte del costo necesario para ponerlo en condición de uso y por consiguiente debió reconocerse como un activo. Dada la nueva circunstancia que hace inviable desarrollar el proyecto, desaparece la condición para reconocer dicho activo, razón por la cual debe retirarse de la contabilidad, para el efecto se debe registrar un débito en la subcuenta 580802 Pérdida en retiro de activos de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Este procedimiento contable no obsta para que se adelanten las investigaciones de cualquier tipo que puedan derivarse por las circunstancias que medien en el caso objeto de la consulta.

1.14. OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL

CONCEPTO No. 20162000000371 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Obligaciones laborales de seguridad social integral Pasivos estimados Otros ingresos
	SUBTEMA	Diferencia entre pasivos estimados y pasivos reales Reconocimiento de ingresos en aplicación del principio de causación.

Doctora
ELIZABETH CORTÉS CORTÉS
Contadora
Instituto Popular de Cultura

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005935-2 en la cual manifiesta:

“1.-QUIERO SABER SI ME PUEDEN PRECISAR CUAL ES LA DIFERENCIA ENTRE LAS CUENTAS 2505 Y LA 2715 EN EL MANEJO DE LOS PASIVOS ESTIMADOS PARA LA ENTIDAD PUBLICA.

2- Si la entidad publica (Sic) presta servicios educativos cuando (Sic) es necesario distribuir el ingreso de matricula (Sic) en el periodo academico (Sic) vigente, recibiendo el ingreso en una cuenta 2910 y en la medida que transcuerra (Sic) el semestre cargarlos al ingreso, basados en la premisa que todo el recaudao (Sic) del mes X debera (Sic) ser distribuido en el periodo.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

*117. **Devengo o Causación.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.*

3.1.1. Normas técnicas relativas a los pasivos

*202. **Noción.** Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

(...)

205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.

.1.1.1. Ingresos

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devenqo o Causación, (...)

(...)

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo. (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“2505 - SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

2715 PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción.

2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- *El valor de las devoluciones de ingresos recibidos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos. ”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

La diferencia entre las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, la establece la norma técnica de los pasivos en el párrafo 205 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP. *“Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir”*. La cuenta 2505 representa un pasivo real, una obligación cierta determinada en forma objetiva y precisa, en tanto que, la cuenta 2715 es una estimación que permite hacer el reconocimiento aproximado de obligaciones cuando no existen las bases suficientes para determinar su valor definitivo. Una vez se pueda establecer el pasivo real, deben efectuarse las reclasificaciones respectivas.

De otra parte, respecto al reconocimiento del ingreso por venta de servicios, cuyo pago ha sido anticipado, en aplicación del principio de causación, éste debe reconocerse como consecuencia de la prestación del servicio, de conformidad con la norma técnica de ingresos, que señala: *“267. (...), los ingresos por prestación de servicios se reconocen*

cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo”

1.15. OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.16. PASIVOS ESTIMADOS

CONCEPTO No. 20162000002441 DEL 12-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente.
	TEMA	Pasivos Estimados Otros Ingresos Gastos Por Provisiones, Depreciaciones y Amortizaciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de obligaciones por sentencia con fallo a cargo de la empresa

Doctor
EDISON ALBERTO MOSQUERA QUINTO
Jefe De Presupuesto
Empresa Municipal De Mercadeo De Apartado

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 20165500003342-2 en la cual manifiesta:

“mi inquietud es la siguiente, durante año 2015 un juez de la república profirió sentencia en contra de la empresa, mi pregunta es: registro un pasivo, pero tengo inquietud referente a la contrapartida si es manejado al patrimonio o se lleva al gasto...”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, prescribe:

“(…)

3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

- 6) Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- 7) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-

PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

- 8) *Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.*

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.”(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Bajo la presunción de una correcta aplicación del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, con la sentencia definitiva condenatoria, la entidad contable pública debe atender a alguna de las alternativas que a continuación se presentan:

- Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, un débito en la subcuenta 271005-Litigios de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES

- Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado, un débito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por el valor estimado y un débito en la subcuenta 580812-Sentencias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, por la diferencia entre el valor a pagar y el valor estimado, y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado y la provisión fue constituida en el mismo periodo contable, un débito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y créditos en la subcuentas 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor liquidado, y en 531401- Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por la diferencia entre el estimado y el valor a pagar
- Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado; y la provisión no fue constituida en el mismo período contable, un débito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor liquidado y en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS por la diferencia entre el valor estimado y el valor a pagar.

Ahora bien, si la Empresa no aplicó el procedimiento descrito anteriormente, es decir no estimo las provisiones; para el reconocimiento del pasivo real, registrar un débito en la subcuenta 580812-Sentencias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si el proceso se dio dentro del periodo, o en la subcuenta 581590 Provisiones, depreciaciones y amortizaciones, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el proceso corresponde a períodos anteriores y en ambos casos, un crédito en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Este procedimiento aplica de manera extraordinaria, y no podrá adoptar su aplicación como una costumbre, toda vez que se estaría contraviniendo la aplicación plena del Régimen de Contabilidad Pública.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000371 del 13-01-16

1.17. OTROS PASIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.18. HACIENDA PÚBLICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.19. PATRIMONIO INSTITUCIONAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.20. INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.21. INGRESOS -VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.22. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.23. INGRESOS- TRANSFERENCIAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
20162000000411 del 13-01-16

1.24. INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.25. INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.26. OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20162000001781 DEL 02-02-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
<i>Contaduría General de la Nación</i>	<i>Régimen de Contabilidad Pública</i>

1	TEMA	Otros Ingresos
	SUBTEMA	Ajuste de vigencias anteriores

Doctor
HÉCTOR FABIO CORRALES MONTES
Secretario de Despacho
Despacho de la Secretaria de Hacienda
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 2015550006020-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“De manera respetuosa y teniendo en cuenta el Radicado de la CGN No. 20152000043221 de fecha 11-11-2015, me permito solicitarle aclaración con respecto a las Tornaguías causadas en las cuentas del Balance con corte al 31 de diciembre de 2014, las cuales en la vigencia 2015 se encuentran registradas en la cuenta 1310 Rentas por cobrar Vigencias Anteriores, cuyos valores serán trasladados según dicho concepto con un debito a las subcuentas 819090 Otros derechos contingentes y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590- Otros derechos contingentes.

Por lo anterior se solicita aclaración con respecto al ajuste contable a realizar por el Departamento de los saldos registrados en la cuenta 1310 Rentas por cobrar Vigencias Anteriores, dando a conocer si estos ajustes deben afectar directamente el patrimonio de la entidad, de no ser así, le solicito aclararnos el procedimiento para realizar dicho ajuste.

Por su pronta colaboración muchas gracias.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 9) El valor de los ajustes por mayores valores causados.
 10) El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- *El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.*
El valor de los ajustes por menores valores causados
- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

Dado que la entidad efectuó un registro improcedente en la vigencia 2014, reconociendo indebidamente un ingreso y un derecho que aún subsiste en los registros contables, debe corregirse mediante un débito en la subcuenta 481554 Ingresos Fiscales, de la Cuenta 4815 AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1310 VIGENCIAS ANTERIORES, del Grupo 13 RENTAS POR COBRAR.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000371 del 13-01-16
 20162000000411 del 13-01-16
 20162000002441 del 12-02-16

1.27. AJUSTES POR INFLACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.28. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000361 del 13-01-2016

20162000001841 del 02-02-2016

20162000002881 del 17-02-2016

1.29. GASTOS DE OPERACIÓN

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000361 del 13-01-2016

20162000000571 del 14-01-2016

20162000000591 del 14-01-2016

20162000000361 del 13-01-2016

20162000001841 del 02-02-2016

20162000002881 del 17-02-2016

1.30. GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000002441 del 12-02-16

1.31. GASTOS- TRANSFERENCIAS

CONCEPTO No. 20162000000571 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Transferencias Gastos de operación
	SUBTEMA	Reconocimiento de transferencias por cobrar y por pagar según artículo 24 de la Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996. Reconocimiento de contribuciones por pagar, según artículo 24 de la Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996.

Doctora
LUISA RESTREPO MARTINEZ
Profesional Especializado Contadora
Corporación Autónoma Regional de Risaralda
Pereira Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005861-2 en la cual manifiesta:

“Con el fin de contar con claridad acerca del tratamiento contable y manejo de operaciones recíprocas del traslado de recursos por parte de las CARs según porcentaje entregado al Fondo de Compensación Ambiental, administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en cumplimiento de la Ley 344 de 1996, Se expresa las siguientes inquietudes:

1. *El concepto 200911137150 del 231109— Subtema: Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA) administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas, en cuya conclusión se establece que:*

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental FCA. Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026 Contribuciones, de la cuenta 5220 IMPUES TOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023 Contribuciones, de la cuenta 2440 IMPUES TOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR...”

2. *Revisando la ley, en ella se establece que por Ley, le corresponde a una Corporación remitir al FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL, **ES UNA TRANSFERENCIA**, y no una CONTRIBUCIÓN como lo expresa el Concepto No. 2009137150 del 23 de noviembre de 2009.*

El Decreto 954 de 1999, artículo 1°, DEFINE que los recursos remitidos por las autoridades ambientales al FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL, es una transferencia:

Definiciones

“Artículo 1°. Definiciones. Para efectos del presente decreto se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Ingresos del Fondo de Compensación Ambiental: Serán ingresos del Fondo de Compensación Ambiental los montos transferidos por las Corporaciones Autónomas Regionales correspondientes al 20% de los recursos percibidos por concepto de transferencias del sector eléctrico...”.

En consecuencia, el operador contable debería aplicar la Ley, por existir norma expresamente aplicable al caso concreto (Ley 153 de 1887), que reza:

“ARTICULO 8. Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho”.

¿Qué es el FCA?

El Fondo de Compensación Ambiental (FCA) es un instrumento financiero de redistribución de recursos entre Corporaciones, con beneficio para aquellas que cuentan con menores posibilidades de generación de ingresos, incluyendo a las Corporaciones de Desarrollo Sostenible.

Fue creado como una cuenta adscrita al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y por tanto su manejo está sujeto al Estatuto Orgánico de Presupuesto.

Así mismo, se menciona que la Corporación en sus Estados Financieros resume la información contable bajo características objetivas en cuando a que su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de la entidad, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996, decreta:

“Artículo 24º.- Créase el Fondo de Compensación Ambiental como una cuenta de la Nación, sin personería jurídica, adscrito al Ministerio del Medio Ambiente.

Serán ingresos del Fondo el veinte por ciento 20% de los recursos percibidos por las Corporaciones Autónomas Regionales, con excepción de las de Desarrollo Sostenible, por concepto de transferencias del sector eléctrico y el diez por ciento 10% de las restantes rentas propias, con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble percibidos por ellas y de aquéllas que tengan como origen relaciones contractuales interadministrativas.

Los recursos de este fondo se destinarán a la financiación del presupuesto de funcionamiento, inversión y servicio de la deuda de las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible y serán distribuidos anualmente por el Gobierno Nacional en el decreto de liquidación del presupuesto General de la Nación.

Los recursos que recaude el Fondo serán transferidos por el Ministerio del Medio Ambiente de acuerdo con la distribución que haga un comité presidido por el Ministro o Viceministro del Medio Ambiente y conformado por:

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden a los valores

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

119

que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54-Transferencias.

2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5120-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 5220-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 2705-Provisión para Obligaciones Fiscales y la subcuenta Impuestos de las cuentas de la clase 7-Costos de Producción.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2440-Impuestos, Contribuciones y Tasas por Pagar.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

En el contexto del artículo 24 de la Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996, se encuentran dos situaciones económicas con impacto contable diferente, cuales son: La imposición de aportar unos recursos al Fondo de Compensación Ambiental, el cual tiene todas las características de una contribución y la distribución de los recursos entre las Corporaciones, lo cual desde la perspectiva presupuestal corresponde a una típica transferencia.

En consecuencia, se ratifica el Concepto 200911-137150 del 23 de noviembre de 2009, que concluyó:

“De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el Fondo debe reconocer el derecho debitando la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben pagar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

b. Traslado de los recursos del fondo de compensación ambiental a las corporaciones autónomas regionales

Dado que el FCA actúa como un agente recaudador y redistribuidor de los recursos que le entregan las Corporaciones con mayores rentas propias, para financiar a aquellas con menor capacidad de generación de ingresos, de acuerdo con la asignación aprobada por el Comité y la expedición de la correspondiente Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en la cual se define el valor a girar y la CAR beneficiaria, es deber del Fondo de Compensación Ambiental informar a las corporaciones beneficiarias de los aportes, la distribución de los recursos y reconocer la obligación por transferencia, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con base en esta información, las CAR beneficiarias deben reconocer el ingreso por transferencia debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, dependiendo del tipo de gasto (funcionamiento o inversión) de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos por parte del Fondo de Compensación Ambiental a las CAR beneficiarias, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, el FCA debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las CAR una vez recibidos los recursos, debitan la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditan la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

c. Operaciones recíprocas

El Fondo de Compensación Ambiental, de acuerdo con las características y las funciones que le fueron asignadas legalmente, debe procurar el suministro oportuno de información a las Corporaciones Autónomas Regionales, de tal manera que se garantice la eliminación de las operaciones recíprocas reportadas en el formulario denominado “CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS” a la Contaduría General de la Nación para facilitar el proceso de consolidación.

Así mismo, es conveniente precisar que los derechos y obligaciones, así como los ingresos y gastos por contribuciones, deben ser revelados por las CAR que entregan los recursos y el Fondo de Compensación Ambiental, según corresponda.

Con relación a las operaciones recíprocas de “Otras transferencias”, los ingresos y cuentas por cobrar serán revelados por las Corporaciones beneficiarias, mientras que los pasivos y gastos por el mismo concepto, por el Fondo de Compensación Ambiental, por el valor respectivo.

En consecuencia, por lo anteriormente expresado, la entidad contable pública debe efectuar los ajustes contables a que haya lugar.

1.32. GASTOS PÚBLICO SOCIAL

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20162000002881 del 17-02-2016

1.33. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20152000000381 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Operaciones Interinstitucionales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable operaciones de regalías indirectas relacionadas con el fondo nacional de regalías en liquidación

Doctora
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
 Subdirectora Financiera
 Departamento Nacional de Planeación.
 Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005606-2 en la cual manifiesta:

“En desarrollo de la auditoría realizada a los Estados Financieros del FNR-L de la vigencia 2014, la Contraloría General de la República identificó el siguiente hallazgo:

Hallazgo No. 5: Diferencias Operaciones Recíprocas

Dentro de las pruebas realizadas, se procedió a verificar el formulario CGN2005-002-OPERACIONES RECÍPROCAS del CHIP-Consolidador de Hacienda e Información Pública 31112/2014 el cual define el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública como aquel que: “Se utiliza para reportar los saldos de las transacciones económicas financieras realizadas entre entidades contables públicas, los cuales están asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos , evidenciando por parte de la CGR, que se presentan algunas diferencias entre las siguientes subcuentas contables que se reportan con la Dirección del Tesoro Nacional:

Cifras en Miles

NOMBRE CUENTA	CUENTA	FNR-L	TESORO NAL	DIFERENCIAS
CRÉDITOS DE TESORERÍA	230606		\$160.899.469	\$4.043.275
CRÉDITOS DE TESORERÍA AL GOBIERNO CENTRAL	141642	\$156.856.194		
EN ADMINISTRACIÓN	245301		\$55.985.300	
EN ADMINISTRACIÓN	142402	\$357.622.786		\$301.637.486

Fuente: CHIP-Consolidado Hacienda e Información Pública

Lo anterior se presenta por deficiencias en el control interno contable en la preparación y seguimiento de las conciliaciones que debe realizar el FNR-L en las operaciones recíprocas con otras entidades, lo cual puede generar registro de saldos que no correspondan con la realidad económica de la entidad contable.

En cumplimiento de la Resolución 248 de 2007 y la Resolución 375 de 2007, el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación rinde trimestralmente la información a la Contaduría General de la Nación a través del CHIP. Al realizar la conciliación de las operaciones interinstitucionales con las cifras reportadas por la Dirección del Tesoro Nacional (DTN), se presentan diferencias que están en proceso de aclaración.

En el Plan de Mejoramiento formulado, se contempló: Concertar una Mesa de Trabajo entre la Dirección del Tesoro Nacional, Contaduría General de la Nación y Departamento Nacional de Planeación con el fin de precisar las dinámicas contables que están generando las diferencias y determinar la metodología a utilizar para la conciliación. Para tal efecto se envió oficio con Radicado No. 20156800424941 del 14 de julio de 2015, al Sub Contador de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación, solicitando la participación de dicha entidad como organismo regulador. Sobre el particular no recibimos respuesta por escrito, pero efectuamos la consulta telefónicamente y en conversación con la Dra. Miryam Marleny Hincapié, funcionaria del Grupo de Investigaciones de la CGN, nos manifestó que debíamos aclarar directamente los registros contables con la DTN.

Con el fin de determinar las razones que originan estas diferencias, el pasado 25 de agosto se llevó a cabo una Mesa de Trabajo con algunos funcionarios del Departamento Contable de la DTN, en donde se revisaron los registros que se realizan en cada entidad, considerándose por parte de los funcionarios de la DTN que las operaciones no se están reconociendo adecuadamente en el FNR-L.

A continuación se relacionan los Registros Contables que se efectúan actualmente para las operaciones de Regalías Indirectas (Portafolio FNR-L) y Regalías Directas (Pagarés), en la cual se presentan los conceptos de registro y los registros contables en el FNR-L.

REGISTROS CONTABLES REGALÍAS INDIRECTAS. PORTAFOLIO FNRL.

(...)

Cabe anotar que los registros aplicados en el FNR-L se hicieron en vigencias anteriores con base en respuestas a consultas efectuadas a la Contaduría General de la Nación: oficio Rad. 20046-48729 del 27 de agosto de 2004 y correo electrónico del 04 de octubre de 2001, y actualmente los registros contables que se están aplicando son con base en los lineamientos de la Contaduría General de la Nación resultantes de mesas de trabajo convocadas por dicha entidad. A la presente se adjunta copia de los documentos mencionados y de los lineamientos mencionados.

En la DTN, nos sugieren efectuar los siguientes registros:

REGISTROS CONTABLES RENDIMIENTOS FINANCIEROS - PORTAFOLIO Y PAGARÉS FNR-L

OPERACIÓN	DETALLE	CODIGO CONTABLE	NOMBRE CUENTA	DEBITO	CREDITO	OBSERVACIONES	PROCEDIMIENTO EN SIIF
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	Se realiza a partir de 2015. Anteriormente se aumentaba el valor de la inversión sin reconocer en el ingreso los rendimientos generados	CAUSACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS GENERADOS POR LOS PAGARÉS	147068	Intereses Préstamos Gubernamentales Concedidos	XXX		Manual
			480579	Intereses Préstamos Gubernamentales Concedidos		XXX	
	Se realiza a partir de 2015. Anteriormente se aumentaba el valor de la inversión sin reconocer en el ingreso los rendimientos generados	CAUSACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS GENERADOS POR EL PORTAFOLIO	142402	En Administración	XXX		Manual
	480584	Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda		XXX			

Para el mes de julio de la presente vigencia, se efectuó el reconocimiento de los rendimientos financieros de los pagarés y del portafolio, de acuerdo a lo antes mencionado, toda vez que en los registros contables de las operaciones establecidas para el FNR-L, no se contemplaba esta situación.

Con este registro, se subsana las diferencias presentadas en la conciliación en la reciprocidad en lo que respecta al empleo de cuentas para el reconocimiento de los rendimientos financieros, pero existen diferencias en cuanto a cifras cuando se realiza la conciliación. Para las demás cuentas recíprocas persisten las diferencias al realizar la conciliación.

Agradecemos nos sea indicada la pertinencia de aplicar los registros sugeridos por la DTN, así como emitir su concepto sobre los registros contables aplicados en la actualidad y relacionados en la presente, considerando que las afectaciones contables se han efectuado con base a las indicaciones en mesas de trabajo y a respuestas a consultas elevadas a la CGN como se ha indicado.” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la Resolución 357 de

2008, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“(…)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

(…)

4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable:

A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable: (…)

1. IDENTIFICACIÓN

(…)

2 11. Realizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables”. (Subrayados fuera de texto)

2. CLASIFICACIÓN

(…)

4. Evaluar, de acuerdo con los requerimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, el proceso adelantado por el área contable del ente público, para lograr la conciliación de saldos de operaciones recíprocas con las entidades, que incluya la

confirmación de saldos a través de circularizaciones periódicas entre las entidades objeto de conciliación.

5. Hacer revisiones periódicas sobre la consistencia de los saldos que revelan las diferentes cuentas, para determinar su adecuada clasificación contable.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1416 PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.

Además, en esta cuenta se registran los derechos originados en el cumplimiento de garantías por parte de la entidad contable pública.

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

4705 FONDOS RECIBIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas.

(...)

SE DEBITA CON:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

128

- 1- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*
- 2- *El valor de los reintegros efectuados por las entidades contables públicas a las tesorerías centralizadas dentro de la vigencia en que los fondos fueron recibidos.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública.*
- 2- *El valor de los reintegros recibidos por las tesorerías centralizadas, de las entidades contables públicas, con posterioridad al cierre de la vigencia en que los fondos fueron girados.*

4720 OPERACIONES DE ENLACE

Representa el valor de los recaudos efectuados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, de los ingresos reconocidos por otra entidad contable pública del nivel nacional. Incluye el valor de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPTN. Tratándose de las tesorerías de la administración central del nivel territorial representa el valor de los recaudos por responsabilidades fiscales.

(...)

4722 OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades contables públicas para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren la obligación objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El cruce de cuentas que disminuya o cancele una obligación.*

- 2- *La autorización de desembolso para la cancelación al proveedor de bienes y servicios, con recursos del crédito externo no monetizado.*
- 3- *El pago de obligaciones con títulos.*

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

5720 OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la disminución del derecho reconocido por una entidad contable pública del nivel nacional, cuyo recaudo es efectuado por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN. Incluye el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPTN. Tratándose de las entidades contables públicas del nivel territorial representa el valor de la disminución de los derechos reconocidos por responsabilidades fiscales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de derecho que se disminuye. Para el caso de las devoluciones, se utilizarán las subcuentas que correspondan de las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable.*
- 2- *El valor de las devoluciones giradas por la DGCPTN.*
- 3- *El valor de los recaudos en las cuentas de la DGCPTN que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad contable pública.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable.*

5722 OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades contables públicas para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el derecho objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El cruce de cuentas que disminuya o cancele un derecho.*
- 2- *El valor del crédito externo no monetizado para la cancelación de un proveedor, registrado por otra entidad contable pública.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayados fuera de texto)*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Los registros contables realizados actualmente por el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación Portafolio FNR-L, para las regalías indirectas, indicados en el texto de la consulta, respecto a la causación y recaudo del ingreso, los recursos entregados en administración, el situado de los recursos, la causación de giros al ente territorial, el pago al ente territorial, el pago directo al beneficiario, los pagos de gastos de funcionamiento y la devolución de recursos por pagos en excesos, son procedentes.

En tal sentido, el registro relacionado con la disminución del portafolio, es pertinente mediante un débito a la Subcuenta 572290 Otras Operaciones Sin Flujo de Efectivo, de la cuenta 5722 Operaciones Sin Flujo de Efectivo, y un crédito a la Subcuenta 142402 En Administración, de la cuenta 1424 Recursos Entregados en, si los recursos del Portafolio se reconocen en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de lo contrario, se debe complementar dicho registro, mediante un Crédito en la subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, y/o 141642- Créditos de tesorería al Gobierno General, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, puesto que la contrapartida crédito depende de donde se tengan los recursos, si en Inversiones, Créditos de tesorería al Gobierno General o Recursos en Administración, dado que los recursos entregados en administración deben actualizarse mes a mes.

Por su parte, los registros contables realizados actualmente por el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación e indicados en el texto de la consulta, para las regalías directas son improcedentes, dado que el Fondo no debe realizar ningún tipo de registro por cuanto las operaciones se dan directamente entre la DTN y las Entidades Territoriales.

En relación con los registros sugeridos por la DTN, para reconocer los rendimientos financieros del portafolio, proceden sólo para las regalías indirectas y deben complementarse si existen rendimientos financieros de vigencias anteriores, afectando la subcuenta 481559- Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, en tanto que, los registros indicados por la DTN para las regalías directas, no son pertinentes, puesto que en estas últimas intervienen únicamente la DTN y las Entidades Territoriales.

De otra parte para lograr la conciliación de saldos de operaciones recíprocas, es necesario garantizar el flujo oportuno de información y realizar circularizaciones periódicas entre las entidades objeto de conciliación, como lo establece la Resolución 357 de 2008.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000391 del 13-01-16

1.34. OTROS GASTOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000411 del 13-01-2016
20162000000591 del 14-01-2016

1.35. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.36. COSTO DE VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.37. COSTO DE VENTA DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000361 del 13-01-2016
20162000000591 del 14-01-2016

1.38. COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000591 del 14-01-2016

1.39. COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES**CONCEPTO No. 20162000000241 DEL 13-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	7901-Servicios de Documentación e identificación
	SUBTEMA	Reconocimiento costos de producción del servicio de documento de identificación

Doctora
SONIA FAJARDO MEDINA
Directora Financiera
Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 16 de diciembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005953-2, mediante la cual solicita concepto respecto de si la entidad debe implementar sistema de costos en la producción de los documentos de identificación.

En relación con el tema, la entidad manifiesta que la Registraduría Nacional del Estado Civil contrata con una firma externa la realización del proceso de elaboración física de la cédula de ciudadanía, contrato que incluye el control y sostenibilidad del sistema de identificación y Registro Civil a nivel nacional. Además señala que el suministro de los insumos para la elaboración de los documentos de identificación en algunos casos los realiza la Registraduría y en otros el Fondo Rotatorio de la Registraduría.

En cuanto a los ingresos, la normatividad vigente determina que la expedición de la cédula de ciudadanía, cuando es solicitada por primera vez no tienen costo para el ciudadano aun cuando si los duplicados. Los ingresos obtenidos por los duplicados los reconoce el Fondo Rotatorio.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para generar la información contable de los cuales es pertinente mencionar,

(...)"

"122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Así mismo, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los Costos de Producción, señala:

"295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

(...)

298. *Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia.*

(...)

302. *En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones.*

303. *El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes.*

(...)

305. *La entidad contable pública debe establecer centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control particulares, considerando la homogeneidad de las operaciones realizadas, la posibilidad de atribuir de manera clara e independiente recursos físicos, tecnológicos y humanos, y la viabilidad de asignar responsabilidades en los procesos de decisión y de resultados.*

306. *En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos.*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la elaboración de la información contable deberá atenderse a principios o criterios de medición de los hechos económicos y a normas técnicas que son los parámetros que delimitan el proceso contable para su reconocimiento y revelación en los estados financieros y en los informes que reflejarán la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública.

De otra parte, es pertinente señalar que las metodologías para reconocer y calcular los costos son herramientas complementarias a la contabilidad, que permiten mejorar la eficiencia en el manejo de los recursos y facilitan la toma de decisiones administrativas para el suministro de la información necesaria, al establecer los precios del servicio prestado, metodologías que pueden llevarse como sistemas auxiliares del proceso contable.

Si bien, la CGN no ha emitido normatividad particular sobre sistemas de costos, como tampoco ha exigido una metodología específica, en la Norma técnica relativa a los costos de producción, se ha determinado que cuando la entidad suministra un servicio a cada individuo de manera particular, deberá reconocer los costos de producción asociados al proceso, constituidos por las erogaciones y cargos directamente relacionados con la prestación de este servicio, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita.

Según lo anotado, corresponde a la Registraduría Nacional del Estado Civil definir los sistemas para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en los diferentes elementos que componen el costo como sería en este caso, la proporción que por la elaboración del documento se paga dentro del contrato de prestación de servicios con terceros, los insumos que aporta directamente la Registraduría y los costos indirectos o necesarios para completar el proceso de prestación del servicio, analizando en qué medida el sistema llamado, Servicio de mantenimiento y sostenibilidad del sistema de identificación y registro civil es indispensable para la producción del documento, evento en el cual formaría parte del costo o gasto de operación.

De otra parte, es necesaria la coordinación entre el Fondo Rotatorio de la Registraduría y la Registraduría Nacional del Estado Civil, para que esta última incorpore en el costo el valor de los insumos aportados por el Fondo Rotatorio, de manera que el costo calculado corresponda a la realidad de las erogaciones efectuadas.

Además, según se anotó, al recibir el Fondo Rotatorio los ingresos por los duplicados expedidos, es necesario que igualmente reconozca los costos o gastos asociados a la producción del servicio prestado.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20162000002881 del 17-02-2016

1.40. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000591 del 14-01-2016

1.41. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.42. COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.43. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.44. COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.45. COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.46. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.47. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.48. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20162000002431 DEL 12-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Cuentas de Orden - Deudoras
	SUBTEMA	Descargo de cuentas de orden de bienes retirados del servicio y dispuestos mediante permuta.

Doctora
 LUZ MERY DUARTE GÓMEZ
 Jefe Sección de Contabilidad
 Cámara de Representantes
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 26 de febrero de 2015, radicada en este Despacho con el No. 2016550000339-2, donde manifiesta:

“(…)

Con el fin de precisar los criterios para el reconocimiento y revelación de los sucesos o eventos relacionados con los bienes dados de baja por la entidad y su efecto en los estados financieros para el cierre fiscal de la vigencia 2015 que cierra en el sistema SIIF el 13 de febrero de 2016, nos permitimos muy respetuosamente, solicitar concepto para el adecuado registro de los sucesos, para lo cual exponemos la situación presentada:

La entidad procedió en el año 2010 a dar de baja unos vehículos, acorde a su procedimiento administrativo de bajas, registrando en cuentas de orden deudoras de control 831510-Propiedades, planta y equipo, pero al realizar la conciliación entre la Sección de Contabilidad y la Sección de Almacén, se constató que los vehículos fueron entregados a terceros (CARCO) en el año 2010, saliendo de las instalaciones y el control físico de la entidad, no obstante estar pendiente el trámite administrativo del traspaso de propiedad de los vehículos, razón por la cual, la Sección de Almacén, por un requerimiento de vigencias anteriores del Grupo de Auditores de la CGR, aún se mantiene en los registros del aplicativo de gestión de recursos físicos y su correspondiente registro en cuentas de orden deudoras de control, criterio que la Sección de Contabilidad no comparte en razón a que los vehículos ya no están bajo ningún tipo de control y riesgo a cargo de la entidad, razón por la cual se debería retirar de las cuentas de orden deudoras de control 831510-Propiedades, planta y equipo, ya que el tema de la falta de los traspasos es un tema administrativo, que no afecta la realidad económica expresada en los Estados Financieros de la entidad.

Por las razones expuestas, y en el ámbito de las competencias constitucionales, legales y doctrinales, a cargo de su despacho, requerimos muy respetuosamente el pronunciamiento de la CGN, respecto a cuál de los dos criterios es el pertinente, sobre la base de los criterios definidos en el RCP y la doctrina contable.”

Telefónicamente se aclara por parte de la entidad, que los vehículos fueron entregado al tercero en virtud de una permuta que se hizo con otros vehículos que se encuentran debidamente reconocidos en el balance.

CONSIDERACIONES

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

El Plan General de Contabilidad Pública, define una característica de la información contable la materialidad en los siguientes términos:

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, El Plan General de Contabilidad Pública, define uno de los principios de la información contable en los siguientes términos:

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

De otra parte, la normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las cuentas de orden establecen que:

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. *Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)* (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Régimen de Contabilidad Pública en su Plan General de Contabilidad Pública con relación a la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables establece:

“9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

377. *Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:*

(...) (Subrayado fuera de texto)

381. *Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo general de cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“85 DEUDORAS DE CONTROL. *“En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.”*

Así mismo, el catálogo general de cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“8315 ACTIVOS RETIRADOS. *Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no*

encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de realización de los bienes.*
- 2- *El valor de recuperación de los derechos.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de disposición de los bienes.*
- 2- *El valor de recuperación de los derechos.*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Las cuentas de orden de control tienen, entre otros aspectos, el propósito de ejercer control administrativo sobre bienes y derechos. En particular, la cuenta 8315 ACTIVOS RETIRADOS, debe controlar aquellos bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, o por estar totalmente depreciados, agotados o amortizados, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con información suministrada por la entidad, se constató con la sección de almacén, que en el año 2010 los vehículos en cuestión fueron entregados a un tercero mediante una permuta por otros vehículos que ya se encuentran reconocidos como activos de la entidad, es procede el retiro de los bienes que en su momento se dieron de baja y que posteriormente se entregaron como contraprestación a los vehículos recibidos.

Ahora bien, es indispensable que se formalicen los traspasos respectivos, y en tanto se finiquitan estos trámites legales, la entidad podrá hacer las revelaciones pertinentes a nivel de las notas a los estados contables

1.49. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.50. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.51. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.52. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000361 del 13-01-2016

1.53. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRA (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.54. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20162000000261 DEL 13-01-16		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015

Doctora
LUISA RESTREPO MARTINEZ
Profesional especializado, Contadora
Corporación Autónoma Regional de Risaralda
Pereira (Risaralda).

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado con el número 2015-5500-05981-2 mediante el cual indica que:

“Una vez analizado la respuesta dada por ustedes en el Radicado CGN No.20152000042531 del 03/11/2015 se cuenta con las siguientes inquietudes:

1. *Cuál es el reconocimiento y registro contable para CARDER en las vigencias 2014 y 2015, de los dineros recibidos para ejecución, según lo establecido en:*

1.1 *El Acuerdo No. 04 de 2013 del OCAD Eje Cafetero y Antioquia, en el cual se aprobó el proyecto denominado “Desarrollo agroforestal y conservación de bosques naturales en el departamento de Risaralda”, en virtud del cual la CARDER fue designada como ejecutora de dichos recursos financiados por el Sistema General de Regalías y no como BENEFICIARIO de los ingresos, sino BENEFICIARIO de los pagos (giros) como lo establece la respuesta.*

1.2 *En operaciones recíprocas al corte 31 de diciembre de 2014 (Se adjunta) el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reporta los dineros recibidos por CARDER para la ejecución de éste proyecto, como:*

- *Gobernación de Risaralda como “TERCERO TITULAR DEL RECURSO”*
- *CARDER como “BENEFICIARIO DEL PAGO”.*

Lo anterior teniendo en cuenta que la respuesta dada en el Radicado CGN No.20152000042531 del 03/11/2015, se basa en el concepto CGN No.20152000017293 expedido el 27/10/2015 no publicado en la página de la CGN a la fecha para nuestra consulta.

2. *El concepto CGN No. 20132000028341 del 24.07-13 de la Contaduría General de la Nación, enuncia en el literal b) del numeral 2.3 que los Recursos ejecutados a través de un tercero: “Cuando la entidad territorial decide, de acuerdo con sus políticas, que la ejecución de los recursos se realice a través de un tercero para lo cual celebran convenios interinstitucionales, los registros contables en cada una de las partes, es la siguiente: ... La entidad ejecutora de los proyectos de inversión, debe reconocer en su contabilidad este hecho, mediante un débito en la cuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.” (Subrayado fuera del texto).*

*La Contraloría General de la República generó hallazgo a la CARDER correspondiente a la vigencia 2014, basado en literal b) del numeral del concepto citado en el punto 2, en el cual define el manejo contable, el que se direcciona a una situación específica **“Cuando la entidad territorial decide, de acuerdo con sus políticas, que la ejecución de los recursos se realice a través de un tercero para lo cual celebran, convenios interinstitucionales”.** Situación ésta, que no se presenta en CARDER.*

Razón por la cual, se requiere aclaración si no es necesario la suscripción de un convenio interadministrativo para determinar la aplicación del tratamiento contable establecido en el literal b) del numeral 2.3 del concepto CGN No. 20132000028341 del 24-07-13. Si esto es cierto, ¿se debería ajustar dicho concepto? Para que su aplicación no esté sujeta al cumplimiento de un requisito, por NO requerirse de la mediación de convenios interinstitucionales.

La CARDER actualmente cuenta con registros en los Estados Contables, como saldos por ejecutar en la cuenta del pasivo y maneja el presupuesto a través de unidad ejecutora independiente a las de los recursos de la Corporación.”

Razones por las cuales solicita analizar e indicar el manejo contable para las vigencias 2014 y 2015 de acuerdo al Régimen de la Contabilidad Pública.

Al respecto le informo lo siguientes:

CONSIDERACIONES

Con relación a su inquietud sobre cuál es el reconocimiento y registro contable en las vigencias 2014 y 2015, de los recursos recibidos mediante Acuerdo No. 04 de 2013 del OCAD Eje Cafetero y Antioquia, para la ejecución del proyecto “Desarrollo agroforestal y conservación de bosques naturales en el departamento de Risaralda”, donde la CARDER fue designada como ejecutora de dichos recursos y no como beneficiario por parte del Sistema General de Regalías.

La Ley 1606 de Diciembre 212012, Por la cual se decreta el presupuesto del Sistema General de Regalías para el bienio del 1° de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2014, establece lo siguiente:

“Artículo 28. Corporaciones Autónomas Regionales. *De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 1530 de 2012, las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR), recibirán las compensaciones en los términos establecidos en los artículos 40, 41, 46, 47 y 48 de la Ley 141 de 1994.*

El Ministerio de Minas y Energía, a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, determinará los recursos de cada una de las corporaciones autónomas regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías antes del primero (1°) de febrero de 2013, siguiendo el mismo procedimiento que realiza para la determinación de las asignaciones directas de que trata el inciso 2° del artículo 361 de la Constitución. El Ministerio de Minas y Energía a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, informará al Departamento Nacional de Contaduría General de la Nación

Planeación para que este lo incluya dentro de la correspondiente distribución que envía al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el respectivo giro, conforme con las disposiciones legales que regulan la materia.

En concordancia con el párrafo del artículo 80 de la Ley 1530 de 2012, las Corporaciones Autónomas Regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías podrán presentar directamente a sus respectivos Órganos Colegiados de Administración y Decisión, proyectos de inversión que sean concordantes con los Planes de Acción Institucionales aprobados por sus Consejos Directivos, de conformidad con las reglas establecidas para las entidades territoriales en el artículo 25 de la Ley 1530 de 2012. Dichas Corporaciones tendrán derecho a ejecutar directamente los proyectos de inversión financiados con cargo a los recursos que reciben por concepto de asignaciones directas de regalías y compensaciones.

Lo previsto en el artículo 144 de la Ley 1530 de 2012, será aplicable a las Corporaciones Autónomas Regionales beneficiarias de asignaciones directas de regalías y compensaciones que hayan soportado compromisos futuros con cargo a dichos recursos.”
(Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Ley 1530 de 2012 por la cual se regula la organización y el funcionamiento del sistema general de regalías, indica que:

ARTÍCULO 3. Órganos. Son órganos del Sistema General de Regalías la Comisión Rectora, el Departamento Nacional de Planeación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Minas y Energía, así como sus entidades adscritas y vinculadas que cumplan funciones en el ciclo de las regalías, el Departamento Administrativo de Ciencia Tecnología e Innovación Colciencias y los órganos colegiados de administración y decisión, todos los cuales ejercerán sus atribuciones y competencias conforme a lo dispuesto por la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 6. Órganos colegiados de administración y decisión. Los órganos colegiados de administración y decisión son los responsables de definir los proyectos de inversión sometidos a su consideración que se financiarán con recursos del Sistema General de Regalías, así como evaluar, viabilizar, aprobar y priorizar la conveniencia y oportunidad de financiarlos. También designarán su ejecutor que será de naturaleza pública; todo de conformidad con lo previsto en la presente ley.

(...)

Parágrafo. Para la designación del ejecutor, el Órgano Colegiado de Administración y Decisión, tendrá en cuenta, entre otras, las alertas generadas por el Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación de los recursos del Sistema General de Regalías.

(...)

ARTÍCULO 27. *Aprobación y priorización de proyectos de inversión. Los Órganos Colegiados de Administración y Decisión serán los encargados de viabilizar y aprobar los proyectos de inversión que se financiarán con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías, previa verificación de la disponibilidad de recursos certificada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)*

ARTÍCULO 28. *Ejecución de proyectos de inversión. Los proyectos de inversión que se financien con cargo al Sistema General de Regalías serán ejecutados por quien designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión, con estricta sujeción al régimen presupuestal definido en esta ley y al de contratación pública vigente y aplicable y el ejecutor garantizará la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto de inversión, así como el suministro y registro de la información requerida por el Sistema de Monitoreo, Seguimiento Control y Evaluación.*

ARTÍCULO 39. *Destinatarios de asignaciones directas. Las entidades territoriales de que trata el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución Política recibirán asignaciones directas en virtud del derecho a participar en las regalías y compensaciones previsto en dicha norma, sin perjuicio de su derecho a participar de los recursos de los fondos del sistema. Las Corporaciones Autónomas Regionales recibirán las compensaciones en los términos establecidos en los artículos 40, 41, 46, 47 y 48 de La Ley 141 de 1994.* (Subrayado fuera de texto).

La Ley 141 de 1994, por la cual se creó el Fondo Nacional de Regalías, la Comisión Nacional de Regalías, se reguló el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables, se establecen las reglas para su liquidación y distribución y se dictan otras disposiciones, dispone lo siguiente:

Artículo 40.- Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de carbón.- *Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos para la explotación de carbón, se distribuirá así:*

Departamentos productores.....12.0%
Municipios o distritos productores..... 2.0%

Municipios o distritos portuarios.....	10.0%
Empresa Industrial y Comercial del Estado -ECOCARBON-, o quien haga sus veces.....	50.0%
CORPES regional o la entidad que lo sustituya en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....	10.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúe la explotación.....</u>	<u>10.0%</u>
Fondo de Fomento del Carbón.....	6.0%

Parágrafo.- En caso de no existir Corporación Autónoma Regional, las compensaciones en favor de estas incrementarán las asignadas al Fondo de Fomento del Carbón.

Artículo 41.- **Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de níquel.**- Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos para la explotación del níquel, se distribuirán así:

Departamentos productores.....	37.0%
Municipios o distritos productores.....	2.0%
Municipios o distritos portuarios.....	1.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúe la explotación.....</u>	<u>60.0%</u>

Parágrafo.- Las compensaciones monetarias por la explotación de níquel asignadas al Departamento de Córdoba, como departamento productor, se le asignará a los municipios no productores de la zona del San Jorge, así:

Municipio de Ayapel.....	9.0%
Municipio de Planeta Rica.....	9.0%
Municipio de Puerto Libertador.....	7.0%
Municipio de Pueblo Nuevo.....	7.0%
Municipio de Buenavista.....	5.0%
 TOTAL.....	 37.0%

(...)

Artículo 46.- **Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de otros recursos naturales no renovables.**- Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos mineros o petroleros que tengan por objeto la explotación de recursos naturales no renovables de propiedad del Estado, no reguladas expresamente en la presente ley, se distribuirán así:

Departamentos productores.....	10.0%
Municipios o distritos productores.....	65.0%
Municipios o distritos portuarios.....	5.0%
Fondo de Inversión Regional FIR.....	10.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....</u>	<u>10.0%</u>

Parágrafo.- En el caso de no existir Corporación Autónoma Regional las compensaciones a favor de éstas incrementarán las asignadas al Fondo de Inversión Regional FIR,

Artículo 47.- Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de minerales radioactivos.- Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos para la explotación de minerales radioactivos de propiedad del Estado, se distribuirán así:

Departamentos productores.....	15.0%
Municipios o distritos productores.....	60.0%
Municipios o distritos portuarios.....	5.0%
Fondo de Inversión Regional FIR.....	10.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....</u>	<u>10.0%</u>

Parágrafo.- En el caso de no existir Corporación Autónoma Regional las compensaciones a favor de éstas incrementarán las asignadas al Fondo de Inversión Regional FIR,

Artículo 48.- Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de hidrocarburos.- Las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de hidrocarburos se distribuirán así:

Regiones administrativas y de planificación, o regiones como entidad territorial, productoras.....	6.0
Departamentos Productores.....	18.0%
Municipios o distritos Productores.....	6.0%
Municipios o distritos Portuarios.....	8.0%
Empresa Industrial y Comercial del Estado, ECOPETROL o quien haga sus veces.....	50.0%
CORPES Regional o la entidad que los sustituya, en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....	7.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....</u>	<u>5.0%</u> " (Subrayado fuera de texto).

Mediante comunicación interna número 20152000017293 expedida el 27/10/2015 el Doctor. Juan Guillermo Hoyos Pérez, Subcontador de Centralización de la Información, ésta Subcontaduría prescribió lo siguiente:

“En atención a su comunicación mediante la cual solicita clarificar la aplicación de la Resolución 256 del 16 de junio de 2014 por parte de Cormagdalena y las Entidades Territoriales, en relación con la asignación de recursos del Sistema General de Regalías para financiar proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, me permito manifestarle lo siguiente:

La Resolución No. 256 de 2014, se expidió considerando que, acorde con lo dispuesto en el artículo 154 de la Ley 1530 de 2012, Cormagdalena actuaría como un ejecutor o administrador de los recursos de los entes territoriales bajo el ámbito de acción de dicha corporación.

No obstante lo anterior, dando alcance a lo dispuesto en la norma precitada, la Ley 1606 de diciembre de 2012 estableció en su artículo 28 que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la ley 1530 de 2012, las Corporaciones Autónomas Regionales-CARS recibirán las compensaciones en los términos establecidos en los artículos 40, 41, 46, 47 Y 48 de la Ley 141 de 1994.

De igual manera, la Ley 1606 estableció que el Ministerio de Minas y Energía, a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, determinará los recursos de cada una de las corporaciones autónomas regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías antes del primero (1°) de febrero de 2013, siguiendo el mismo procedimiento que realiza para la determinación de las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución.

En consecuencia, Cormagdalena y las demás Corporaciones Autónomas Regionales (CAR), deberán reconocer los hechos económicos propios del Sistema General de Regalías como se prescribe en la Resolución No 256 de 2014 como entidades beneficiarias del sistema.

Acorde con lo anterior y en tanto se ajusta la Resolución 139 de 2012, de conformidad con lo establecido en las mesas de trabajo realizadas para definir el tratamiento contable del capítulo independiente del Sistema General de Regalías, las CAR, con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones, debitarán la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y con el giro de los recursos disminuirá la transferencia por cobrar y aumentará el efectivo. Con la ejecución de los recursos se afectarán los activos y gastos de la respectiva Corporación.

Si Cormagdalena, una vez ejecutados los recursos, traslada a otra entidad pública los activos que se generen en los diversos proyectos, registrará dicho traslado y la entidad

receptora registrará también dicho hecho económico, con base en lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

En atención a lo expuesto, de manera temporal, la gestión de la información sobre los recursos asignados a las CAR atenderá el procedimiento señalado, en tanto se analiza el ajuste al tratamiento contable del capítulo independiente del Sistema General de Regalías en el cual se unificarán los criterios y tratamientos.”

En materia contable es importante tener en cuenta las definiciones de activos, pasivos y en particular de las cuentas por pagar:

“9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. *Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

(...)

202. Noción. *Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. Noción. *Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.* (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento las operaciones en las que la entidad no es titular de los recursos recibidos, el Catalogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública contempla la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con la siguiente descripción:

“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de los recursos reintegrados.*
- 2- *El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los recursos recibidos.* (Subrayado fuera de texto).

Con relación a la inquietud sobre si es necesario la suscripción de un convenio interadministrativo para determinar la aplicación del tratamiento contable establecido en el literal b) del numeral 2.3 del concepto CGN No. 20132000028341 del 24-07-13.

Es necesario recordar que el Decreto 143 de 2004, por el cual se establece la estructura del La Contaduría General de la Nación-CGN, establece entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

“(...)

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

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

De otra parte, el artículo 28 de la Ley 1530 de 2012 por la cual se regula la organización y el funcionamiento del sistema general de regalías, indica que:

“ARTÍCULO 28. *Ejecución de proyectos de inversión. Los proyectos de inversión que se financien con cargo al Sistema General de Regalías serán ejecutados por quien designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión, con estricta sujeción al régimen presupuestal definido en esta ley y al de contratación pública vigente y aplicable y el*

ejecutor garantizará la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto de inversión, así como el suministro y registro de la información requerida por el Sistema de Monitoreo, Seguimiento Control y Evaluación.

Dicha ley fue reglamentada mediante Decreto 1077 de 2012 que establece lo siguiente:

“Artículo 35. Aprobación de proyectos y designación de ejecutor. Los Órganos Colegiados de Administración y Decisión adelantarán la aprobación de proyectos, designarán ejecutor y establecerán el plan de giros para el mismo, el cual deberá ser consistente con los recursos distribuidos en los términos del artículo anterior y el Plan Bienal de Caja.

Aprobado un proyecto de inversión por parte del Órgano Colegiado de Administración y Decisión y designado el ejecutor del mismo, corresponderá al designado aceptar la ejecución de la respectiva iniciativa en los términos del proyecto de inversión registrado en el Banco de Programas y Proyectos del Sistema General de Regalías.

Artículo 36. Asignación de recursos y definición de cuenta. Una vez el ejecutor designado acepte la ejecución de un proyecto de inversión, incluido el plan de giros del mismo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público situará los recursos correspondientes en la cuenta que el ejecutor establezca. A través de dicha cuenta se deberán manejar en forma exclusiva los recursos del proyecto de inversión.

Artículo 37. Ajuste presupuestal y ordenación de gasto. Mediante Acto del jefe de la entidad ejecutora de proyecto se adoptará el respectivo presupuesto con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías. Los órganos públicos que sean designados ejecutores de proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías llevarán un sistema de registro y contabilización independiente.

La ordenación de gasto sobre los recursos a ser situados en la cuenta de proyecto según el presupuesto adoptado corresponderá al jefe del órgano ejecutor o su delegado del nivel directivo. Dicha ordenación de gasto se adelantará con observancia en el plan de giros del proyecto.

(...)

Artículo 39. Responsabilidades. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público será responsable de dar cumplimiento al plan de giros que concuerde con lo establecido en el artículo anterior, siempre y cuando exista la disponibilidad de recursos para tal fin, y no medien medidas correctivas o sancionatorias impuestas por el Departamento Nacional de Planeación.

La entidad ejecutora de proyecto asumirá compromisos y obligaciones en nombre propio y será responsable por los mismos frente al contratista y a terceros.

La Comisión Rectora del Sistema General de Regalías definirá las directrices e instancias responsables de establecer la prelación de giros cuando el flujo establecido no sea suficiente para dar cumplimiento al plan de giros definidos para los proyectos financiables con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías. Dicha instancia podrá autorizar medidas de carácter transitorio que permitan dar cumplimiento a los planes de giro, siempre y cuando estos fuesen concordantes con el Plan Bienal de Caja. (Subrayado fuera de texto).

En este contexto, el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en los párrafos 202 y siguiente estable las normas técnicas relativas a los pasivos y en particular de las cuenta por pagar en los siguientes términos:

1.1.9 Normas técnicas relativas a los pasivos

202. *Noción.* *Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.*

203. *Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.*

204. *Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.*

205. *Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.*

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. **Noción.** *Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.

(...)

226. *Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. Adicionalmente, se clasifican atendiendo la operación especializada de algunas entidades contables públicas, entre otros: Aportes a afiliados, subsidios asignados, seguros y reaseguros, premios por pagar, administración del sistema de seguridad social y fondo de solidaridad y garantía en salud.” (Subrayado fuera de texto).*

El Numeral 9 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del sistema general de regalías, establece lo siguiente:

“9. EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN

Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías, a través de los Fondos, la entidad territorial debe reconocer el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Lo anterior, de acuerdo con la información de la ejecución de los proyectos de inversión suministrada por la entidad que designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión.” (Subrayado fuera de texto). (Subrayado fuera de texto).

Cuando una entidad recibe recursos para realizar actividades a nombre de un tercero, el Catalogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del RCP, contempla la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con la siguiente descripción.

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se concluye que:

- 1- Con relación a su inquietud sobre cuál es el reconocimiento y registro contable en las vigencias 2014 y 2015, de los recursos recibidos mediante Acuerdo No. 04 de 2013 del OCAD Eje Cafetero y Antioquia, para la ejecución del proyecto “Desarrollo agroforestal y conservación de bosques naturales en el departamento de Risaralda”, donde la CARDER fue designada como ejecutora de dichos recursos y no como beneficiario por parte del Sistema General de Regalías.

Es preciso indicar que el texto incorporado en el radicado 20152000042531 del 03/11/2015 que indica que *“De igual manera, la Ley 1606 estableció que el Ministerio de Minas y Energía, a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, determinará los recursos de cada una de las corporaciones autónomas regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías antes del primero (1º) de febrero de 2013, siguiendo el mismo procedimiento que realiza para la determinación de las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del artículo 361 de lo Constitución.”*, debe entenderse solo para aquellos recursos que reciba las Corporaciones Autónomas Regionales como consecuencia de la aplicación de los artículos 40, 41, 46, 47 y 48 de la Ley 141 de 1994, es decir, cuando reciban compensaciones monetarias derivadas de la explotación de carbón, de níquel, de otros recursos naturales no renovables, minerales radioactivos y de hidrocarburos, en los términos allí establecidos, toda vez que en estos casos la propiedad del recurso está asignada directamente a la Corporación.

Cuando las Corporaciones sean designadas como ejecutoras de proyectos cuyos beneficiarios de los recursos que sean de otras entidades públicas, teniendo en cuenta que no cumple con los criterios para ser considerados como ingresos, deben reconocerse como un pasivo a título de recursos recibidos en administración.

- 2- Con relación a la inquietud sobre si es necesario la suscripción de un convenio interadministrativo para determinar la aplicación del tratamiento contable establecido en el literal b) del numeral 2.3 del concepto CGN No. 20132000028341 del 24-07-13.

Es importante recordar que la Contaduría General de la Nación emite conceptos relacionados con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, razón por la cual no es dable establecer doctrina sobre aspectos de índole administrativo o jurídico. En dicho contexto, cuando la CGN en algún concepto hace referencia a estos aspectos, parte de la premisa que para la ejecución de recursos donde se involucran más de una entidad, es pertinente que exista un acto formal mediante el cual se fijan las reglas de juego para cada una de las partes, así como los objetivos y alcance de su ejecución. Las entidades, bajo el contexto de las circunstancias particulares, definirán el tipo de acto jurídico apropiado que utilizarán para garantizar la adecuada ejecución de los proyectos.

Realizada la anterior aclaración, es responsabilidad del Contador de la entidad identificar los diferentes hechos, operaciones y transacciones y analizarlos a la luz del Régimen de Contabilidad Pública, para efectos de realizar su clasificación, reconocimiento y revelación pertinente.

Así las cosas, cuando la entidad como consecuencia del cumplimiento de normas o disposiciones legales, de negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, realice operaciones que impliquen obligaciones ciertas de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, debe reconocer un pasivo y revelarlo de conformidad con las características del mismo.

Por lo anterior, cuando una entidad en cumplimiento de lo prescrito en el artículo 28 de la Ley 1530 de 2012 y del Decreto 1077 de 2012, sea designado como gestor de un proyecto de inversión cuyo beneficiario sea otra entidad contable pública debe reconocer un pasivo a título de RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y debe rendir periódicamente información al titular del recurso para que actualice adecuadamente su derecho.

CONCEPTO No. 2016200000341 DEL 13-01-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--

1	TEMA	Otros activos Obligaciones laborales y de seguridad social integral Otros gastos
	SUBTEMA	Reversión del pasivo real por cuotas partes pensionales y Supresión de derechos por cuotas partes de pensión, en cumplimiento del artículo 78, Ley 1753 de 2015

Doctor
ORCAR ANIBAL LUNA OLIVERA
Director Administrativo y Financiero
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicado CGN No. 2015550005826-2 en la cual manifiesta:

“REF: Consulta aplicación Artículo (Sic) 78 de la ley 1753 de junio de 9 de 2015 e interpretación del concepto con radicado CGN No. 20152000034111.

Con el fin de dar aplicación a la ley 1753 de junio de 9 de 2015 “por la cual se expide el plan nacional de desarrollo 2014-2018 todos por un nuevo País”, requerimos la ampliación de su concepto remitido el día 20 de agosto de 2015 Con el oficio CGN No. 20152000034111 a la Superintendencia de Notariado y registro, debido a que de acuerdo al procedimiento que se recibió se aplicaron los siguientes ajustes:

Débito cuenta 320801001 a las cuentas con saldo a 31 de Diciembre de 2014, con un crédito a la cuenta 147008 para realizar la respectiva supresión de las obligaciones con fecha de vigencias anteriores.

Solicitamos su concepto si la cuenta que se debe utilizar para este ajuste es la cuenta 481558 Ajuste de ejercicios anteriores — Administración del sistema general de pensiones, o la cuenta 320801001.

Agradecemos su atención y respuesta, con el fin de realizar la traza contable y presentar en forma razonable la situación financiera de estas cuentas dentro de los estados financieros.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 633 del 19 de diciembre de 2014, por la cual se modifica el Manual de procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, resuelve:

“ARTÍCULO 4º. Incorporar, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional

(...)

ARTÍCULO 5º. Transitorio. Los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros, se registrarán afectando la cuenta de Capital fiscal del patrimonio. (Subrayados fuera de texto)

El artículo 4 de la resolución referida, señaló el tratamiento contable de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional, así:

“(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR (...) (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“2510 PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones por concepto de nómina de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivencia, indemnizaciones sustitutivas, auxilios funerarios y demás

prestaciones económicas a cargo de la entidad contable pública empleadora que asume el pago de su pasivo pensional.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de naturaleza crédito que integran la cuenta 2720-Provisión para Pensiones.

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción”

CONCLUSIONES

Para atender la ampliación de su consulta, de conformidad con las consideraciones expuestas, y en el contexto de la Resolución 633 de 2014 de la Contaduría General, que señala el procedimiento contable para el reconocimiento de la Supresión de los derechos por cuotas partes de pensión, y en cumplimiento a lo señalado por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, se concluye:

Para suprimir los derechos por cuotas partes de pensión, no es procedente utilizar las subcuentas 3208001- Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, ni la subcuenta 481558- Administración del sistema general de pensiones, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, puesto que el registro adecuado es un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida un crédito en la en la subcuenta contable 147008 - Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470 - OTROS DEUDORES.

En tal sentido es pertinente señalar que el artículo 5º. Transitorio, de la Resolución 633 de 2014, no aplica para la supresión de las cuotas partes pensionales, toda vez que éste artículo permite afectar la cuenta de Capital Fiscal para los ajustes contables que se originen en el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos o en el retiro de la liquidación provisional de bonos pensionales, entre otros.

CONCEPTO No. 20162000000861 DEL 18-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable de saldos en cuentas bancarias

Señor
JOHNNY JAVIER LÓPEZ PACHON
Sogamoso – Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500056632, mediante la cual consulta lo siguiente:

“(...) 1. En el rubro de EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, no hay como tal disposición (sic) específica(sic) para el manejo del mismo, pero las normas sobre reconocimiento, medición y revelación(sic) de activos señalan a su vez el manejo de este rubro, pero en este momento nos encontramos con partidas que no han sido depuradas, cuentasn (sic) con una elevada antigüedad y no constituyen un derecho o beneficio económico futuro para la entidad. ¿Como realizar este proceso de depuración para poder generar información clara y veraz, pero a su vez no estar incurriendo en circunstancias(sic) de ilegalidad por el tratamiento que se le pueda dar a los saldos de esas cuentas bancarias, que de ser eliminadas estarían(sic) disminuyendo el patrimonio contable de la entidad? (...)”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“(...)”

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE**1. Aspectos Introdutorios.**

Estos procedimientos orientan a los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en las entidades contables públicas para que adelanten las gestiones administrativas necesarias que conduzcan a garantizar la producción de información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

5- Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máxima directiva de la entidad contable público, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

1.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

“d) Garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública se reconozca y revele con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

f) Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable.

(...)

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuyo información contable no refleje su realidad financiero, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y repartes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. (...).

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes obligaciones para la entidad.*
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*
- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opero alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.*
- 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 contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto)

(...)

3.8. Conciliaciones de información

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los

datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad. (...)

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se incorpora el Procedimiento de control interno contable, es de obligatoria aplicación para las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En el contexto de la Resolución 357 de 2008, es relevante la producción de información contable confiable, relevante y comprensible, la depuración contable debe efectuarse cuando se adviertan situaciones que desvirtúan los resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental, independientemente que se adelanten las investigaciones y acciones administrativas y jurídicas pertinentes.

Cuando la información contable se encuentre afectada con registros que no corresponden a la realidad financiera, económica y social deberán adelantarse todas las veces que sea necesario, las acciones e investigaciones correspondientes para dilucidar las situaciones y causas, en forma tal que permitan tomar las decisiones conducentes a solucionar la problemática respectiva. En tal sentido, para la depuración de la información contable, la autorización debe corresponder a las instancias jerárquicas de la entidad, que tengan

competencia para ello, de conformidad con los criterios definidos en los manuales de funciones, procesos, procedimientos y de políticas y prácticas contables de la entidad.

Si adelantadas las investigaciones anteriormente mencionadas, se determina que subsisten saldos que no representan bienes, derechos u obligaciones ciertas, se puede proceder a su descargo, teniendo en cuenta para ello los criterios descritos en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 de 2008. Los registros dependerán de las condiciones particulares de la entidad. Este procedimiento tiene alcances únicamente para efectos contables, razón por la cual no es óbice para que se apliquen las eventuales sanciones que puedan desprenderse por las connotaciones de orden administrativo, fiscal, disciplinario o de otro orden.

Ahora bien, dado que la obligación de las entidades es la implementación del control interno contable, con miras a garantizar que los saldos revelados en la contabilidad reflejan razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, es indispensable que se definan políticas y se adopten los procedimientos pertinentes, dentro de los cuales deberán contemplarse la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento y ajuste permanente y oportuno de las partidas generadoras de diferencias entre los extractos bancarios y los libros de contabilidad. En consecuencia, el procedimiento señalado en los párrafos anteriores, tendrá una aplicación de excepción y no podrá convertirse en una práctica recurrente, so pena de incurrir en la inobservancia sistemática del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20162000000321 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015

Doctor
OSCAR MIGUEL DÍAZ ROMERO
Coordinador de Contabilidad
Ministerio de Industria, Comercio y Turismo-Min ClyT
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado con el número 2015-5500-05916-2 mediante el cual remite concepto jurídico emitido por la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo que hace referencia a los conceptos de la Contaduría General de la Nación No. 20152000038241 de fecha 09-10-2015 y 20154600038731 del 28-10-2015 y del cual espera nuestro pronunciamiento.

Al respecto le informo lo siguientes:

CONSIDERACIONES

Mediante concepto No. 20152000038241 del 09-10-2015, la Contaduría General de la Nación-CGN se pronunció acerca de los siguientes interrogantes:

“1. ¿Cuál es el registro adecuado de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015, que para la vigencia actual, están siendo girados a través del convenio marco 375 de 2015, en donde se encuentran establecidas las obligaciones de las dos partes vinculadas y para la transferencia de los recursos a través de resolución? (...)”

En la respuesta a dicha pregunta se indicó lo siguiente:

“El Programa de Transformación Productiva y el patrimonio unificado del Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas y la Unidad de Desarrollo Empresarial, son patrimonios autónomos administrados por el Banco de Comercio Exterior, independientemente que éste no sea una sociedad fiduciaria, toda vez que la Ley 1753 de 2015 y el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero lo faculta para realizar directamente operaciones fiduciarias.

Para efectos de determinar el tratamiento contable que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debe dar al giro de estos recursos es indispensable conocer si dicha operación se puede asociar claramente a un elemento de los estados contables. Reconocerá un activo si se evidencia que fluirán en el futuro un potencial de servicios o beneficios económicos, o reconocerá un gasto si se evidencia claramente que los flujos de salida de recursos de la entidad son definitivos y por lo tanto no retornarán de ninguna forma a la entidad.

Con fundamento en la información contenida en los artículos 11 y 13 de la Ley 1753 de 2015 y en el convenio marco 375 de 2015, no es posible establecer con certeza la naturaleza de dicha operación ya que no se indica a título de qué se realiza el giro de los recursos. Dada la indefinición jurídica de la titularidad del derecho sobre el patrimonio, la Contaduría General de la Nación no puede asumir el tratamiento contable que debió

efectuar el ministerio, porque no existen elementos que conlleven a determinar si dichos patrimonios siguen o no en cabeza de éste.

Por lo anterior, es necesario que el ministerio en calidad de responsable de la definición de las políticas públicas para la administración y gestión de los recursos del sector y en particular de los depositados en los patrimonios objeto de la consulta, absuelva las siguientes inquietudes:

¿Cuál es la entidad titular o propietaria de los recursos administrados por Bancóldex, que provienen del Presupuesto General de la Nación, de los aportados por las entidades nacionales, territoriales o por particulares, de las donaciones, de los recursos de cooperación nacional o internacional, de los rendimientos financieros generados por los recursos entregados, de las utilidades del Banco de Comercio Exterior que en su distribución se asignen a estos patrimonios y de los demás recursos que se obtengan o se le asignen a los mismos?

¿Quién es el propietario de los bienes adquiridos con estos recursos?

¿Cuál es la responsabilidad del ministerio con relación a los recursos entregados a los patrimonios y que aún no hayan sido destinados al fin último de los programas financiados por los mismos?

¿A qué título se entregan los recursos, si son reembolsable o no?"

¿Cuál es la entidad que tiene la función específica de gestionar las actividades que cumplen los Patrimonios autónomos?

Como regla general se establece que, corresponderá a la entidad que se defina como titular de los recursos, reconocer dichos patrimonios registrando un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil- Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Para las entidades que entreguen recursos desprendiéndose de su titularidad, deberán reconocer un gasto en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la operación." (Subrayado fuera de texto).

Con posterioridad la Secretaría General del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo da alcance a la consulta realizada a través de comunicado que suministra un mayor detalle de la operación frente a la cual, mediante oficio 20154600038731 del 28-10-2015 la Subcontaduría de Centralización de la Información emite respuesta, indicando que el ministerio debe acogerse al concepto, 2015200038241 del 09/10/2015 emitido por la CGN, e informa los requisitos para la asignación de código institucional al "Patrimonio autónomo Bancoldex".

Con ocasión del cuestionario propuesto en el concepto 2015200038241, la Oficina Asesora Jurídica del ministerio en memorando interno del 7 de diciembre desarrolla los temas propuestos y concluye lo siguiente:

“Visto lo anterior, los patrimonios autónomos establecidos por los artículos 11 y 13 de la ley 1753 de 2015, son los mecanismos establecidos para la ejecución de la política del sector de la Industria en cabeza del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que recibe los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación.

En términos de la ley, Bancoldex tiene la obligación de administrar los patrimonios autónomos bajo los estrictos y específicos lineamientos que le traza el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que al transferir los recursos se desprende de ellos y no recibe reembolso alguno, de acuerdo con la presentación de las bases del plan sobre el tema, materializadas en las condiciones señaladas en las disposiciones legales y establecidas en el convenio 375.

Es consecuencia de lo anterior, que los recursos ingresan al patrimonio autónomo respectivo, de acuerdo con el programa a que se dirijan —según las directrices impartidas por el Ministerio- para ser administrados por Bancoldex, de acuerdo con los lineamientos de política que le dicte el Ministerio, dado que la transferencia de recursos, se dirige a cumplir con lo previsto por los artículos 11 y 13 de la Ley 1753 de 2015, según se ha dicho.

Ahora bien, en virtud de lo estipulado en el Convenio 375 de 2015, el Ministerio ejerce control sobre los procesos adelantados por el Banco al dictarle las líneas que deben priorizarse, que en cumplimiento de lo dispuesto en dicho convenio debe disponer de la información requerida sobre la destinación de dichos recursos.

Según se vio, el espíritu de los artículos 11 y 13 de la Ley 1753, es hacer efectivos los instrumentos para el desarrollo de la política del sector, esto es la política que en materia de desarrollo económico y social del país, relacionada con la competitividad, integración y desarrollo de los sectores productivos de la industria, la micro, pequeña y mediana empresa, en los términos de la ley.

Finalmente y de acuerdo con las consideraciones plasmadas por la Superintendencia en el concepto autorizado transcrito no cabe interpretación alguna en el sentido de que el Banco actúe sobre la base de un contrato de fiducia o encargo fiduciario regido por las normas de derecho público, sino que lo hace en virtud de un mandamiento legal que, es la que dispone la necesidad de que se conforme un patrimonio autónomo al que se transfieren los recursos para el Fondo y el Programa, en los términos de los artículos 11, 13 y 50 de la Ley 1753 de 2015, para su administración por parte del Banco bajo los

lineamientos de política que le dicte el Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Así las cosas, frente a las inquietudes planteadas por la Contaduría General de la Nación mediante el oficio SGI-2000 en respuesta a la consulta planteada por el Coordinador de Contabilidad del Ministerio, referente al adecuado registro en los estados financieros del Ministerio, de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015, girados a través del Convenio Marco 375 de 2015 suscrito con BANCOLDEX, me permito proponer las siguientes conclusiones:

1. La entidad titular o propietaria de los recursos administrados por Bancoldex que provienen del Presupuesto General de la Nación es la propia Nación, en nuestro caso a través del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entidad a la que los destina el Gobierno Nacional, para que a través del Bancoldex los ejecute en los diferentes proyectos de inversión en el desarrollo de los programas de fomento a la industria y a las empresas, para lo cual sigue los lineamientos que aquel le dicte.

2. En el caso de los recursos que se transfieren al patrimonio autónomo y que, en las condiciones ya descritas, administra el Banco se traducen en servicios para los sectores priorizados de acuerdo con la política dictada por el Ministerio a través de las Direcciones del Viceministerio de Desarrollo Empresarial, especialmente en programas de fomento a la industria y a la empresa.

3. Atendiendo a las cláusulas del Convenio 375 de 2015, la responsabilidad del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, es la de ejercer control en la destinación de los recursos transferidos al Banco, misma que ejerce desde el Viceministerio de Desarrollo Empresarial, a través de sus Direcciones.

4. Los recursos se transfieren a los patrimonios autónomos para ser administrados por Bancoldex que, al cabo de su gestión debe reintegrarlos a la Dirección General del Tesoro, o bien invertirlos en el desarrollo de los programas, en el caso de que estos produzcan rendimientos.

5. Finalmente, la gestión de los recursos está a cargo del Banco de Comercio Exterior, bajo los lineamientos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, rector de la política y en los términos de la Ley 1753 de 2015, especialmente.

El anterior concepto se emite por esta Oficina Jurídica como resultado de su función asesora, y tiene el alcance previsto por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.”(Subrayado fuera de texto).

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

Artículo 1º.- Objeto. *La presente Ley regula el ejercicio de la función administrativa, determina la estructura y define los principios y reglas básicas de la organización y funcionamiento de la Administración Pública.*

(...)

Artículo 4º.- Finalidades de la función administrativa. La función administrativa del Estado busca la satisfacción de las necesidades generales de todos los habitantes, de conformidad con los principios, finalidades y cometidos consagrados en la Constitución Política.

Los organismos, entidades y personas encargadas, de manera permanente o transitoria, del ejercicio de funciones administrativas deben ejercerlas consultando el interés general.

CAPÍTULO III

Modalidades de la acción administrativa

Artículo 5º.- Competencia Administrativa. Los organismos y entidades administrativos deberán ejercer con exclusividad las potestades y atribuciones inherentes, de manera directa e inmediata, respecto de los asuntos que les hayan sido asignados expresamente por la ley, la ordenanza, el acuerdo o el reglamento ejecutivo.

Se entiende que los principios de la función administrativa y los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad consagrados por el artículo 288 de la Constitución Política deben ser observados en el señalamiento de las competencias propias de los organismos y entidades de la Rama Ejecutiva y en el ejercicio de las funciones de los servidores públicos.

(...)

Artículo 9º.- Delegación. Las autoridades administrativas, en virtud de lo dispuesto en la Constitución Política y de conformidad con la presente Ley, podrán mediante acto de delegación, transferir el ejercicio de funciones a sus colaboradores o a otras autoridades, con funciones afines o complementarias.

Sin perjuicio de las delegaciones previstas en leyes orgánicas, en todo caso, los ministros, directores de departamento administrativo, superintendentes, representantes legales de organismos y entidades que posean una estructura independiente y autonomía administrativa podrán delegar la atención y decisión de los asuntos a ellos confiados por la ley y los actos orgánicos respectivos, en los empleados públicos de los niveles directivo y asesor vinculados al organismo correspondiente, con el propósito de dar desarrollo a los principios de la función administrativa enunciados en el artículo 209 de la Constitución Política y en la presente Ley.

Parágrafo.- *Los representantes legales de las entidades descentralizadas podrán delegar funciones a ellas asignadas, de conformidad con los criterios establecidos en la presente Ley, con los requisitos y en las condiciones que prevean los estatutos respectivos.*

Artículo 10º.- *Requisitos de la delegación. En el acto de la delegación, que siempre será escrito, se determinará la autoridad delegataria y las funciones o asuntos específicos cuya atención y decisión se transfieren.*

El Presidente de la República, los ministros, los directores de departamento administrativo y los representantes legales de entidades descentralizadas deberán informarse en todo momento sobre el desarrollo de las delegaciones que hayan otorgado e impartir orientaciones generales sobre el ejercicio de las funciones delegadas.

Artículo 11º.- *Funciones que no se pueden delegar. Sin perjuicio de los que sobre el particular establezcan otras disposiciones, no podrán transferirse mediante delegación:*

- 1. La expedición de reglamentos de carácter general, salvo en los casos expresamente autorizados por la ley.*
- 2. Las funciones, atribuciones y potestades recibidas en virtud de delegación.*
- 3. Las funciones que por su naturaleza o por mandato constitucional o legal no son susceptibles de delegación.*

Artículo 12º.- *Régimen de los actos del delegatario. Los actos expedidos por las autoridades delegatarias estarán sometidos a los mismos requisitos establecidos para su expedición por la autoridad o entidad delegante y serán susceptibles de los recursos procedentes contra los actos de ellas.*

La delegación exime de responsabilidad al delegante, la cual corresponderá exclusivamente al delegatario, sin perjuicio de que en virtud de lo dispuesto en el artículo 211 de la Constitución Política, la autoridad delegante pueda en cualquier tiempo reasumir

la competencia y revisar los actos expedidos por el delegatario, con sujeción a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo.

Parágrafo.- En todo caso relacionado con la contratación, el acto de la firma expresamente delegada, no exime de la responsabilidad legal civil y penal al agente principal.

Artículo 14º.- Delegación entre entidades públicas. La delegación de las funciones de los organismos y entidades administrativas del orden nacional, efectuada en favor de entidades descentralizadas o entidades territoriales deberá acompañarse de la celebración de convenios en los que se fijen los derechos y obligaciones de las entidades delegante y delegataria. Así mismo, en el correspondiente convenio podrá determinarse el funcionario de la entidad delegataria que tendrá a su cargo el ejercicio de las funciones delegadas.

Estos convenios estarán sujetos únicamente a los requisitos que la ley exige para los convenios o contratos entre entidades públicas o interadministrativos” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones y las conclusiones de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, que indica que:

1. Bancoldex tiene la obligación de administrar los patrimonios autónomos establecidos por los artículos 11 y 13 de la ley 1753 de 2015, bajo los lineamientos que le trace el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo;
2. El Min ClyT al transferir los recursos se desprende de ellos y no recibe reembolso alguno, por lo que su responsabilidad es la de ejercer control en la destinación de los recursos transferidos al Banco, y
3. El titular de los recursos es la Nación, es quien a través del Min ClyT, transfiere los recursos a los patrimonios autónomos para invertirlos en el desarrollo de los programas o reintegrarlos a la Dirección General del Tesoro, al cabo de su gestión.

Se concluye que ante la ausencia de una entidad que reconozca como activos los recursos trasferidos, se debe solicitar a la CGN códigos institucionales para cada uno de los patrimonios autónomos que se encuentren bajo estas circunstancias, para reportar en forma independiente la información contable que se genere de su operación hasta que cumplan con el objeto para el cual fueron constituidos. Para el efecto deben observar las

instrucciones impartidas por la Subcontaduría de Centralización de la información en el oficio No. 20154600038731 del 28-10-2015.

En este contexto, el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, debe reconocer los recursos girados a los patrimonios como un gasto por transferencia para proyectos inversión y los patrimonios reconocer un ingreso por el mismo concepto, y reconocer los gastos por la ejecución de los recursos, de conformidad con el principio de causación o devengo.

No obstante lo anterior, hasta tanto no se otorgue dichos códigos institucionales, y se garantice la incorporación de estos saldos en el Balance General de la Nación, el Ministerio debe continuar reportando en su información en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y reconocer los gastos que se originen de su administración; para el efecto BANCOLDEX debe suministrar la información detallada para que el Ministerio clasifique debidamente estos gastos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000361 del 13-01-2016

20162000000381 del 13-01-2016

2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO**2.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.3. CUENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.4. PRESTAMOS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.5. INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.7. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BILÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.10. OTROS ACTIVOS**CONCEPTO No. 20162000000781 DEL 18-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Modelo contable Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público - Res. 743 de 2013 y sus modificaciones
	TEMA	Activos por Impuestos Diferidos Pasivos por Impuestos Diferidos Ingresos - Impuestos a las Ganancias Diferidos Gastos - Impuesto a las Ganancias Diferidos
	SUBTEMA	Reconocimiento de las diferencias temporarias originadas por las variaciones en la tasa de cambio relacionadas con inversiones en subsidiarias

Doctor

ELKIN LEONARDO SUÁREZ

Jefe de Unidad de Servicios Compartidos de Operaciones Financieras (E)

Ecopetrol S.A

Bogotá, D.C.

ANTEDECENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 201555000006133-2, de fecha 31 de diciembre de 2015, en la cual consulta acerca del reconocimiento del impuesto diferido originado en las diferencias en cambio de las filiales que utilizan una moneda funcional diferente a la de la matriz y en relación con la misma indica lo siguiente:

“De acuerdo a análisis efectuados internamente, encontramos que para las compañías que poseen moneda funcional dólar, el párrafo 41 de IAS 12 distorsiona la realidad económica en los resultados individuales y consolidados del grupo y por ende la base para la distribución de dividendos.

[...], el párrafo es una regla que deja fuera interpretación alguna sobre sí la diferencia puede considerarse temporal o permanente. Tampoco cabe interpretación sobre el reconocimiento del impuesto diferido dentro del patrimonio (otros resultados integrales), teniendo en cuenta que es en el patrimonio donde se reconocen los ajustes por conversión de los estados

financieros provenientes de filiales con moneda funcional diferente a la de la casa matriz.

[...]

Debido a que la moneda de reporte del Grupo Ecopetrol es el peso colombiano, las filiales que tienen moneda funcional dólar (Hocol, Equion, Ocesa, Essentia y Reficar), estarían sujetos a calcular el impuesto diferido como se indica en el párrafo anterior y consecuentemente reconocerlo en el P&G, lo cual como ya lo manifestamos no reflejaría la realidad económica del grupo.

Respecto del tema planteado y objeto de la consulta formulada por la Jefatura a su cargo damos respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 41 de la NIC 12 (incorporada en el anexo del Decreto 2784 de 2012), hace parte del subtítulo *Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos*, el cual a su vez hace parte de la sección que trata sobre el *Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos*. En consecuencia, los párrafos 38 a 45 (cobijados por el subtítulo *Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos*) aplican para el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos del inversionista que se originen por sus inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, es decir, estos párrafos no son de aplicación para para los estados financieros individuales de las subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos de Ecopetrol sino para los estados financieros de Ecopetrol, sean estos individuales o separados.

Los párrafos 41, 58, 61A y 62 de la NIC 12 (incorporada en el anexo del Decreto 2784 de 2012), dicen:

- 41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo (véase el párrafo 58). (Subrayado fuera de texto)*

58 *Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de:*

(a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o

(b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68). (Subrayado fuera de texto)

61A *Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:*

(a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).

(b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A). (Subrayado fuera de texto)

62 *Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:*

(a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y

(b) [eliminado]

(c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).

(d) [eliminado] (Subrayado fuera de texto)

También debe considerarse el párrafo 8 de la NIC 21 (incorporada en el anexo del Decreto 2784 de 2012), el cual define Negocio en el extranjero como “*toda entidad subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa*”.

En los párrafos anteriormente citados de la NIC 12 se observa que, si bien en el párrafo 41 de la NIC 12 se afirma que el impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo, se destaca que este hace remisión al párrafo 58 de la misma NIC, el cual permite algunas excepciones al registro del impuesto diferido en el resultado del periodo. Una de estas excepciones es que el impuesto diferido surja de una transacción o suceso que se reconoce, en el mismo periodo o en otro diferente, en otro resultado integral. El párrafo 61A ratifica esta excepción al afirmar que los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral. Adicionalmente, el párrafo 62 presenta como ejemplo de partida que se reconoce en otro resultado integral, las diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero, el cual se encuentra definido en el párrafo 8 de la NIC 21 y corresponde al caso expuesto en su consulta.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

- Los párrafos 38 a 45 de la NIC 12 son de aplicación únicamente para la elaboración de los estados financieros de la entidad inversora (en este caso Ecopetrol), sean estos individuales o separados, y no para la elaboración de los estados financieros de sus subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos; y
- Los impuestos diferidos originados por diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero, entendiendo este como aquel que tiene una moneda funcional distinta a la moneda funcional de la entidad que informa (en este caso Ecopetrol), deben reconocerse en el otro resultado integral y no en el resultado del periodo como se afirma en su comunicación.

2.11. FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.12. OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.13. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.14. PRÉSTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.15. CUENTAS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.16. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.17. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.18. PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.19. OTROS PASIVOS

Otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos 20162000000781 del 18-01-2016

2.20. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.21. INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.22. INGRESOS -VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.23. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.24. INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.25. OTROS INGRESOS

Otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos 20162000000781 del 18-01-2016

2.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.27. GASTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.32. OTROS GASTOS

Otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos 20162000000781 del 18-01-2016

2.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

**2.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN
TURÍSTICA**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.41. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

2.49. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20162000001791 DEL 02-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reporte de ESFA y demás estados financieros y aplicación de marco de regulación contable del ICETEX

Doctor
MAURICIO VENCKELLER LEQUERINA

Vicepresidente Financiero
ICETEX
Bogotá-D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación, radicada en este Despacho con el No. 2015550005878-2 en la cual formula la siguiente solicitud:

“La resolución 743 del 17 de diciembre de 2013 emitida por la Contaduría General de la Nación incorporó el marco normativo contable del decreto 2784 de 2012, el cual debe ser aplicado por las entidades financieras de régimen especial.

En las resoluciones 743 y 598 expedidas también por la Contaduría General de la Nación, se incorporaron las excepciones a la aplicación del decreto 2784 de 2012, dichas excepciones hacen referencia al tratamiento y contabilización de la cartera de crédito, las inversiones y las reservas catastróficas; en este caso las entidades financieras de régimen especial deben seguir las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera así como los procedimientos e instrucciones que para efectos del régimen prudencial expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

Teniendo en cuenta lo anterior, el ICETEX preparó el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) atendiendo el marco normativo establecido en el decreto 2784 de 2012 con las salvedades expuestas en las resoluciones 743 y 598, y en ese sentido aplicó las normas establecidas en la Circular Básica Contable y Financiera 100 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia en lo referente al tratamiento de la cartera de créditos y el manejo de las inversiones.

La Circular Externa 018 de 2015 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, quienes destinatarios eran entre otros “Entidades financieras con regímenes especiales que deben aplicar las instrucciones del artículo 4 de la resolución 743 de 2013 de la contaduría general de la nación” estableció en su cláusula primera:

PRIMERA: Presentación del ESFA y plazos de transmisión: Los preparadores de información financiera destinatarios de la presente circular, sujetos a la vigilancia y supervisión de esta Superintendencia deberán presentar el ESFA haciendo uso de los formatos anexos a la presente circular, con su correspondiente instructivo. Las instituciones Oficiales Especiales además de remitir su ESFA deberán transmitir ESFA de los negocios que administran en los formatos y plazos señalados en esta circular.

En cumplimiento a estas instrucciones, el ICETEX el 31 de agosto realizó la transmisión del ESFA (Estado de Situación Financiera de Apertura) mencionada a la Superintendencia.

Posteriormente, en conjunto con nuestros asesores para convergencia de Normas Internacionales de Información Financiera y nuestra revisoría fiscal, se determinó la necesidad de realizar un análisis de los impactos generados en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) por cuenta del fondo de sostenibilidad, toda vez que son operaciones financieras atípicas para este tipo de entidades de naturaleza especial, una vez realizados los ajustes y aprobados por la Junta Directiva, se solicitó a la Superintendencia Financiera la autorización de retransmisión del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), quienes dieron respuesta en los siguientes términos:

“Mediante Ley 1002 del 30 de diciembre de 2005, se transforma el ICETEX, en una entidad financiera de naturaleza especial, definiendo el artículo 6° que la Superintendencia Financiera ejercerá la inspección, vigilancia y control, sobre las operaciones financieras, que realice el ICETEX sin perjuicio del contenido en el Decreto Ley 663 de 1993.

Por su parte con la expedición del Decreto 2792 del 27 de julio del 2009, se reglamentó el artículo 6 de la Ley 1002 de 2005, reafirmando la inspección, vigilancia y control por parte de la Superintendencia Financiera y especificando los tipos de operaciones financieras objeto de supervisión.

El ICETEX debe retransmitir el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), únicamente incorporando lo referente a las operaciones financieras de los Títulos de Ahorro Educativo TAE (...)

Teniendo en cuenta que la Superintendencia Financiera de Colombia manifestó que en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) solo se transmitiera lo referente al centro de costos de los Títulos de Ahorro Educativo (TAE), solicitamos de manera especial, nos indiquen a que entidad debemos reportar el ESFA completo del ICETEX, si es el caso, y los demás estados financieros que se emitan bajo el nuevo marco contable, así como el marco normativo que debe aplicar el ICETEX en la preparación de los mencionados informes.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 743 de 2013, “Por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones” dispone:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°. **Ámbito de aplicación.** El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:

- Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).

(...)

11- Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.

(...)

ARTÍCULO 4°. **Cronograma de aplicación fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales.** El cronograma de aplicación del marco normativo anexo del Decreto 2784 de 2012 para los estados financieros consolidados, así como el cronograma de aplicación del marco normativo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 2° de esta Resolución para la preparación de los estados financieros separados o individuales de los fondos de garantías y de las entidades financieras con regímenes especiales, con independencia de que sean o no emisores de valores, comprende los siguientes tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Período de transición: Es el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública o la regulación contable expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, conforme a la regulación que están aplicando. De manera simultánea, deberán preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique, por primera vez, el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales deberán preparar el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que por primera vez se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados. Este estado no deberá ser divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

(...)

Período de aplicación: Es el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados.

ARTÍCULO 5º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente Resolución, las entidades referidas en el artículo 2º deberán continuar reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación, y durante los períodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación seguirán presentando la información requerida por los organismos de inspección, vigilancia y control en el marco de sus competencias. (Subrayados fuera de texto).

Por su parte la Resolución 117 de 11 de marzo de 2015, “Por la cual se incorpora, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público y se define la estructura del Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el reporte de información financiera de las entidades que deben observar dicho marco”, en el artículo 3º. Ámbito de aplicación señala, “El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución se utilizará por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.” (Subrayado fuera de texto). De otra parte, la Resolución 185 de 29 de abril de 2015, “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución No. 743 de del 17 de diciembre de 2013 (modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014)” en los artículos 2º, 4º, 5º, 6º, 7º del Capítulo II Información homologada a reportar en el catálogo general de cuentas establecido mediante la Resolución 356 de 2007 (Versión 2007.13 y sus modificaciones) dispone:

“Artículo 2º. **Ámbito de aplicación.** La información, requisitos y plazos que se establecen

en la presente Resolución son de obligatorio cumplimiento para las entidades contables públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, (modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014).

(...)

Artículo 4º. Información a reportar. La información a reportar por las entidades contables públicas corresponderá a la información financiera a la fecha de corte respectivo, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Artículo 5º. Categorías definidas para el reporte. Las categorías de la información financiera que se deben reportar a través de los formularios corresponden a Categoría Información Contable Pública y Categorías Notas Generales, definidas en la Resolución 248 de 2007.

Artículo 6º. Categoría Información Contable Pública. Se relaciona con la información financiera que reportan las entidades contables públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y notas de carácter específico.

Artículo 7º. Formularios de la Categoría Información Contable Pública. Son los medios a través de los cuales las entidades contables públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables. Estos corresponden a:

- 11) CGN 2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- 12) CGN 2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- 13) CGN 2005_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO

(...)

PARÁGRAFO 2. La homologación de la información que las empresas realicen al Catálogo General de Cuentas versión 2007.13 y sus modificaciones se realizará para todos los formularios de la respectiva categoría.”

Finalmente, el párrafo 7 de la NIC 1, establece lo siguiente:

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

Los estados financieros con propósito de información general (denominados “estados financieros”) son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución 662 de 30 de diciembre de 2015, “Por la cual se modifica el artículo 2º de la resolución No. 743 de 2013 (modificado por el artículo 1º de la resolución No. 598 de 2014)” en los artículos 1º y 2º dispone:

“ARTÍCULO 1º. *Modifíquese el artículo 2º de la Resolución No. 743 de 2013 (modificado por el artículo 1º de la Resolución No. 598 de 2014), el cual quedará así:*

Artículo 2º. *Ámbito de aplicación.* *El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto No. 2784 de 2012 (anexo del Decreto No. 2615 de 2014 y sus modificaciones a partir de enero de 2016) debe ser aplicado por las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios de empresas públicas que se relacionan a continuación:*

- *Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).*

(...)

12- Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.

(...)

Parágrafo 2

Para la preparación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías, las entidades financieras con regímenes especiales y los negocios fiduciarios enunciados en los literales d) y e) de este artículo, aplicarán el marco normativo dispuesto en el Anexo del Decreto No. 2784 de 2012 (anexo del Decreto No. 2615 de 2014 y sus modificaciones a partir de enero de 2016), salvo lo dispuesto respecto de: 1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones en la NIC 39 y la NIIF 9 contenidas en dicho anexo. 2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos en la NIIF 4 contenida en dicho anexo. A las empresas obligadas a presentar estados financieros consolidados, les aplicará el marco normativo establecido en el anexo del Decreto No. 2784 de 2012 (anexo del Decreto No. 2615 de 2014 y sus modificaciones a partir de enero de 2016).

En relación con las salvedades previstas en este párrafo, se aplicarán las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como los procedimientos e instrucciones que para efectos del régimen prudencial, expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Con relación a quien debe efectuarse el reporte del Estado de Situación Financiera de Apertura-ESFA completo del ICETEX y los demás Estados Financieros emitidos bajo el nuevo marco normativo, se hacen las siguientes precisiones:

Como puede observarse, la Resolución 185 de 2015, mediante la cual se establecen la información a reportar a la Contaduría General de la Nación, los requisitos y plazos para las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, modificada por la Resolución 598 de 2014, no estableció la obligatoriedad de presentar el ESFA ni los demás Estados Financieros, a este organismo. Pues de manera taxativa se estableció que la información a presentar corresponde a las Categoría Información Contable Pública y Categorías Notas Generales, definidas en la Resolución 248 de 2007, pero en los formularios definidos en los Artículos 7 y 14 de tal Resolución, dentro de los plazos determinados en los Artículos 10 y 17 del mismo acto administrativo.

La Contaduría se abstiene de pronunciarse sobre el tipo y medios de reporte de información financiera a otras entidades, toda vez que no tiene competencia funcional para ello. En consecuencia este tipo de inquietudes deberá resolverse de conformidad con lo dispuesto por los organismos que demandan información financiera al ICETEX.

El ESFA del ICETEX, al igual que el de las demás entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, tiene como propósitos dotar de herramientas idóneas para el proceso de implementación del nuevo marco normativo. En consecuencia, desde la perspectiva de la regulación contable, su finalidad está orientada a propósitos internos de las entidades, antes que al reporte y publicidad de los mismos. La solicitud que en su momento se efectuó mediante el Oficio Nro. 20143000030821 del 27 de Octubre de 2014, emanada de la Subcontaduría de Consolidación de la Información, tenía como finalidad puntual

suplir necesidades especiales de información, para efectos de un análisis respecto de la aplicación de la Resolución 743 de 2013.

En caso de ser requerido por algún organismo de control y/o vigilancia, deberá hacerse en los términos de forma y tiempo que éste determine.

Ahora bien, con respecto a marco normativo aplicable, de conformidad con el literal g) de la resolución 598 de 2014, el ICETEX, por ser una entidad financiera con régimen especial, deberá adoptar para la preparación de la Información financiera el Marco regulatorio para las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, incorporado mediante la Resolución 743 de 2013 al Régimen de Contabilidad Pública, correspondiente al anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, hasta el 31 de diciembre de 2015. A partir del 1 de Enero de 2016, de conformidad con el Artículo 1 de la Resolución 662 de 2015, el marco normativo para los mismos efectos será el anexo al decreto 2615 de 2014. Con respecto a las salvedades sobre cartera, su deterioro, clasificación y valoración de las inversiones, las reservas técnicas catastróficas y las reservas de desviación de siniestralidad, deben aplicar las normas técnicas, interpretaciones, guías, procedimientos e instrucciones que sobre la materia expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014

3.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.3. CUENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.4. INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.5. PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 2016200000701 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros Activos – Activos intangibles Otros Activos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. • Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno – Res. 533 de 2015.
------------------------	---

2	TEMA	Propiedades, planta y equipo -Otros Activos Gastos - Transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. • Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra

Señora:
LIGIA MILENA MOLANO MONROY
Auditora
Contraloría Departamental de Casanare
Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 25 de septiembre de 2015, radicado con el número 2015-550-005074-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

- *En una Empresa de prestación de Servicios de acueducto, aseo y alcantarillado, la infraestructura con la cual presta sus servicios (redes, plantas etc), es de propiedad del respectivo municipio, y la Empresa lo tiene a través de contrato de comodato, la pregunta es: Para efectos del ESFA la Empresa lo debe contabilizar como activo, si se tiene en cuenta que a través de esta infraestructura es que la misma genera los ingresos?, también hay que tener en cuenta que actualmente esta se encuentra registrada en cuentas de orden toda-vez (sic) que no es de propiedad de la Empresa.*

- *La Empresa de Servicios públicos suscribe contratos administrativos con el municipio, siendo el municipio el contratante y la empresa contratista, cuyo objeto es la construcción de redes y demás infraestructura para la prestación del servicios (sic), actualmente bajo COLGAP, la Empresa lo contabiliza así (sic):*

en (sic) el momento de suscripción del convenio y giro del anticipo del convenio

1110 bancos: DB xxxx

2450 anticipos recibidos sobre convenio CRcr XXX (sic)

A su vez la Empresa contrata a otros contratistas para que ejecuten la obra y la contabiliza así (sic) cuando da el anticipo:

1420 Avances y Anticipos entregados DB

1110 Bancos CR (sic)

La pregunta es qué afectación se tiene para el ESFA, con relación a estos anticipos entregados, si no se sabe si la obra va ser del municipio o de la Empresa, pues el convenio no lo estipula, sin embargo el dueño del dinero es el municipio, bajo el nuevo modelo se dejaría como cuenta cobrar o como propiedad planta y equipo si lo que se esta (sic) contratando es una obra publica? (sic) y que pasa si la obra no esta (sic) terminada y está inconclusa por problemas de ejecución del contratista?

y (sic) de otro lado ¿qué pasa con los anticipos recibidos del convenio de la cuenta por pagar?, ¿se mantendría igual bajo el nuevo modelo? (sic)

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

- 1 Para dar respuesta a su inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(...)”

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)”

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

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 y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para

generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

10.2 Medición inicial

(...)

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

(...)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

(...)

- el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos
- 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); y

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes 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.

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

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

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

(...)

12.2 Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

CAPÍTULO V OTRAS NORMAS

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)

2.2 Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, 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. (...)

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

“(...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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. 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.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, 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 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.

(...)

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.

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.

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, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

12- ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

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 y Activos intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período.

13- Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

- 2 Para dar respuesta a su inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contables de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(...)”

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1328-AVANCES Y ANTICIPOS: *“Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

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.*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.

- 3- *El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.* (Subrayado fuera de texto)

2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.*
- 2- *El valor de la legalización de avances.*
- 3- *El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la empresa.* (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de los recursos reintegrados.*
- 2- *El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los recursos recibidos.* (Subrayado fuera de texto)

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”
(Subrayado fuera de texto)

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

4430-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)*

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(…)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las entidades de gobierno, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- 4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos 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.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los recursos reintegrados.*
- 2- *El valor de los gastos generados.*
- 3- *El valor de los activos adquiridos.*
- 4- *El valor de los pasivos cancelados.*
- 5- *El valor de los recursos trasladados como plan de activos para beneficios a los empleados.*
- 6- *El valor de los recursos entregados en administración que se den de baja.”*
(Subrayado fuera de texto)

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor del gasto que se reconozca durante el periodo”* (Subrayado fuera de texto)

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de la subvención causada.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. En relación con la inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se requiere que tanto la empresa como el Municipio, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los recursos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Para el efecto, la empresa operadora controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura 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.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos y teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la empresa operadora, el Municipio aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, la empresa operadora evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

- b. Si conjuntamente se concluye que la empresa operadora controla los bienes afectos a la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación

financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

Así mismo, aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa operadora sin contraprestación.

2. En relación con la inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura utilizándose en la consulta indistintamente los términos contrato y convenio interadministrativos, abriendo así un contexto un tanto indefinido; así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a contratistas para llevar a cabo la obra, implica la necesidad de acotar los escenarios, para lo cual se requiere que el Municipio y la Empresa operadora estudien de forma conjunta la esencia económica del instrumento jurídico utilizado para encomendar la construcción de la infraestructura.

Analizada la esencia económica del instrumento jurídico, el tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como el tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que corresponde a un contrato interadministrativo y adicionalmente se pactan desembolsos en forma de anticipos y que el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los anticipos recibidos en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el

saldo de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo del cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- b. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye que corresponde a un contrato interadministrativo, y la modalidad de los desembolsos corresponde a pagos anticipados, donde el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los pagos anticipados recibidos en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el saldo de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo del cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- c. Si el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, corresponde a un convenio interadministrativo en el que la empresa operadora sólo actúa como administradora de los recursos suministrados por el Municipio para la construcción de la infraestructura y se establece que el control de los bienes construidos finalmente lo ejercerá la entidad territorial; la empresa operadora reconocerá la administración de los recursos girados por el Municipio en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, mientras que el

Municipio registrará estos recursos en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora disminuirá el saldo registrado en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Municipio, actuando como principal en una relación de agencia, reclasificará el saldo registrado en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y registrará los desembolsos efectuados a los terceros a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si se pactan pagos anticipados, o en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS si se pactan anticipos.

En la medida en que se legalicen por la Empresa al Municipio, los desembolsos otorgados por aquella a terceros, el Municipio reconocerá los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según corresponda.

- d. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay una transferencia condicionada de los recursos a la construcción de la obra o a otro tipo de condiciones, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención condicionada en la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones de la subvención, la empresa operadora irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDO, utilizando como contrapartida 4430-SUBVENCIONES. Por su parte el Municipio, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

- e. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 5424-SUBVENCIONES.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda. Bajo este escenario, no le corresponde al Municipio efectuar registros con ocasión de los anticipos o pagos anticipados que la Empresa realice a los contratistas que ejecutarán la obra.

Para todos los casos, si la obra queda inconclusa por incumplimiento de los contratistas vinculados por la empresa operadora, solamente habrá lugar a determinar nuevos registros contables, en la medida en que se determinen responsabilidades y no se vislumbre posibilidades de conciliación, caso en el cual, los registros dependerán de las circunstancias particulares que de ello se deriven.

3.6. OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.7. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.8. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.9. OTROS ACTIVOS**CONCEPTO No. 2016200000691 DEL 14-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno – Res. 533 de 2015.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Otros activos Cuentas de orden – acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.

Señor:

LUIS FERNANDO SANDOVAL MANRIQUE

Presidente

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 5 de noviembre de 2015, radicada con el número 2015-550-005423-2, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

1 ANTECEDENTES FRENTE A LA INFRAESTRUCTURA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

1.1. *Metro Cali SA. es una sociedad por acciones (anónima), constituida por 5 entidades públicas municipales, vinculada al Municipio de Santiago de Cali y regida en lo*

pertinente por las disposiciones legales aplicables a las empresas industriales y comerciales del Estado, de acuerdo con la Ley 489 de 1998, particularmente, con el párrafo 1, numeral 2 del artículo 38 de este estatuto. (en adelante Metro Cali)

- 1.2. El marco normativo de los sistemas de transporte masivo en Colombia, está constituido fundamentalmente por las Leyes 86 de 1989, 105 de 1993, 310 de 1996, 336 de 1996 y el Decreto Reglamentario 3109 de 1997, normas mediante las cuales se definen las condiciones y características de los mismos, así como los requisitos de participación de la Nación en estos proyectos.*
- 1.3. Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali — Sistema MIO.*
- 1.4. Mediante documento CONPES 3166 de mayo de 2002, se recomendó para el municipio de Santiago de Cali un sistema basado en buses de alta capacidad, adecuado en términos de costo y cubrimiento a las condiciones de este municipio.*
- 1.5. El documento CONPES 3369 del día 1 de agosto de 2005 —seguimiento-, declaró el sistema Integrado de transporte masivo para el municipio de Santiago de Cali como un proyecto de importancia estratégica, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 10 de la Ley 819 de 2003, y aprobó la nueva definición del proyecto y el nuevo alcance para la utilización de los recursos del mismo, sin perjuicio del cumplimiento de las recomendaciones establecidas en los demás documentos CONPES pertinentes sobre la materia.*
- 1.6. De acuerdo con el Documento CONPES 3368 de agosto 01 de 2005 ‘Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo - Seguimiento, le corresponde al Ministerio de Transporte a través de la Unidad Coordinadora del Proyecto — UCP ejercer la función de seguimiento a la Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo, que incluye el seguimiento a la ejecución de las obligaciones contractuales de los convenios de co-financiación por la Nación suscritos con las Entidades Territoriales para co-financiar los proyectos de Sistema Integrado de Transporte Masivo de Colombia y de las políticas contenidas en los documentos CONPES, en virtud a lo anterior el Ministerio de Transporte en el año 2006 emitió un documento denominado ‘Manual Financiero’ donde se dan instrucciones precisas en cuanto al manejo contable que deben observar los Entes Gestores de los proyectos en mención.*
- 1.7. En desarrollo de su objeto social, Metro Cali en el año 2006 celebró con 4 Concesionarios (en adelante Concesionario de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de*

pasajeros dentro del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali (en adelante Contratos de Concesión de Transporte).

- 1.8. Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (en adelante Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios y talleres del Sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia (en adelante Contratos de Concesión de Patios y Talleres).*
- 1.9. En cumplimiento del objeto de los Contratos de Concesión de Patios y Talleres, el Concesionario de Patios entregó a Metro Cali en virtud de la figura de la Reversión, a título de cesión gratuita, dos inmuebles junto con su infraestructura dotada y equipada para el funcionamiento de los Patios y Talleres denominados Puerto Mallarino y Sameco- Norte.*
- 1.10. Por otro lado, los Contratos de Concesión de Transporte, definen los Patios y Talleres como la infraestructura dotada de instalaciones eléctricas, hidráulicas y sanitarias entregada por Metro Cali a los Concesionarios de Transporte para la tenencia, dotación, operación, administración y mantenimiento, la cual fue entregada para el soporte y apoyo al Sistema en diciembre de 2009.*
- 1.11. Los Concesionarios de Transporte, en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.*
- 1.12. Por otro lado, el día 12 de agosto de 2008, se firmó el acta de Inicio con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología — UTR&T) del Contrato de Concesión para el diseño, implementación, integración, financiación, puesta en marcha, operación y mantenimiento del sistema de información unificado de respuesta del Sistema MIO — SIUR. (en adelante Contrato de Concesión del SIUR)*
- 1.13. En virtud del contrato de concesión referido anteriormente le corresponde a la UTR&T administrar la Infraestructura del Sistema MIO, entendida ésta como las áreas de las estaciones, terminales o de cualquier otro inmueble que le sean entregadas por Metro Cali para su tenencia en procura de adecuada prestación del*

servicio. Con ello, la UTR&T asume y es totalmente responsable por todos y cada uno de los perjuicios, ocupaciones de hecho o pérdidas de los bienes, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros, diferentes de Metro Cali, la reparación o indemnización de perjuicios cuando considere que haya lugar a ello. La UTR&T será responsable por los daños que llegaren a presentarse sobre los bienes afectos al cumplimiento del objeto contractual, salvo las reparaciones o reposiciones que se deban efectuar como consecuencia del deterioro natural por el uso adecuado de los mismos, las cuales serán de cargo exclusivo de Metro Cali.

- 1.14. Al 31 de diciembre de 2014, se encuentran reconocidos en los Estados Financieros de Metro Cali los terrenos de los Patios y Talleres, de acuerdo con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, No. 20108-146511 de 2010, que reza los predios y bienes, cedidos de manera gratuita (según consta en las escrituras) por los concesionarios de patios y talleres de acuerdo con la cláusula de reversión establecidas en los contratos de concesión, deberá incorporarlos Metro Cali S.A. en el patrimonio de la sociedad’.*
- 1.15. Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación con radicado CGN número 201520000002371 de febrero 6 de 2015, conceptuó sobre el reconocimiento de los Patios y Talleres conforme con el nuevo marco normativo, Resolución 414 de 2014.*
- 1.16. La Resolución 533 de octubre 8 de 2015, al respecto de los Contratos de Concesión, en concordancia con la Ley 80 de 1993, Indica: ‘Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.’*
- 1.17. Dadas las condiciones de los patios entregados a los Concesionarios de Transporte, se consultó con cada uno de los concesionarios si han contemplado el registro de estos activos dentro de su patrimonio, a lo cual han contestado que no consideran procedente el reconocimiento de estos activos. (adjunto copia de la consulta y la respuesta).*
- 1.18. El día 27 de enero de 2014, la Contaduría General de Nación a través del oficio 20142014200000022 conceptuó que, son los entes territoriales los titulares de los recursos girados por la nación dentro del convenio de cofinanciación y las obras que se construyan con los mismos. Anotó que el papel del ente gestor (Metro Cali) es el de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación y que éste*

último debe reconocer los recursos en administración en cuentas de orden y proveer al ente territorial la información que le permita incorporar en su contabilidad los diferentes rubros que componen la información financiera del encargo fiduciario en donde se manejan los recursos del convenio.

2- CONSIDERACIONES A LA INFRAESTRUCTURA DEL SISTEMA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

Conforme a los anteriores antecedentes descritos, en especial lo conceptuado por la Contaduría General de la Nación conforme al numeral 1.12 precedente, resulta de interés de este ente gestor, dar claridad en el reconocimiento de la titularidad de la infraestructura construida dentro de su contabilidad, frente a lo cual consideramos lo siguiente:

2.1. Los patios y talleres no cumplirían con la definición de activo, por no ser un recurso controlado por Metro Cali, de acuerdo a que:

- 1- No puede definir el propósito para el cual se destina el activo, porque el propósito es único, como un conjunto de terrenos con la ubicación, características y adecuaciones previstas en el contrato de concesión para albergar la Flota del Sistema MIO, conforme a los contratos de concesión de Transporte. El Patio no podrá utilizarse para ningún fin diferente del cumplimiento de las obligaciones previstas en el Contrato, que no haya sido autorizado por la Entidad.
- 2- No obtiene sustancialmente la mayor parte de los beneficios económicos asociados con la propiedad del activo, se considera lo obtienen los concesionarios.
- 3- El acceso a dicha infraestructura lo tiene solo el Concesionario de Transporte. La Entidad puede acceder a los patios y talleres, previo permiso, para inspección no utilización.
- 4- Los riesgos asociados a los Patios y Talleres los asume el Concesionario de Transporte.

2.2. Los Contratos de Concesión de Transporte no se encuentran regulados por la Resolución 414 de 2015, sin embargo, si están contemplados en la Resolución 533 de octubre 8 de 2015 marco normativo para las Entidades de Gobierno, por tanto la política contable se define conforme con la norma de propiedad, planta y equipo.

- 2.3. *El 13 de junio de 2006, se recibió de parte de la Contaduría General de la Nación, la respuesta a la consulta formulada por Metro Cali en abril de 2004, con oficio 20054-17058 de junio 05 de 2006, sobre la forma de registro contable de las transferencias recibidas y los costos de las obras del proyecto de Inversión para el SITM de Santiago de Cali.*
- 2.4. *Metro Cali como ente Gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de la ciudad de Cali, a diciembre 31 de 2006 reestructuré sus registros contables y la presentación de los estados financieros conforme al concepto de la Concepto de la Contaduría General de la Nación y las instrucciones emanadas en el Manual Financiero” emitido por el Ministerio de Transporte.*
- 2.5. *En consecuencia, en el Estado Financiero de Apertura de Metro Cali, se excluyeron los Patios y Talleres como activo, por considerar que no cumplen con esta definición, y en su lugar, se reclasificaron en cuentas de orden como parte de la infraestructura del Sistema MIO, con la finalidad de ser entregados al Municipio de Santiago de Cali conforme al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación No, 20142000000221 del 27 de enero de 2014. (adjunto copia del concepto).*

Por otro lado, exponemos a continuación otros antecedentes que ameritan otra de las consultas que consolidaremos al final de documento.

3- ANTECEDENTES FRENTE AL SISTEMA AEROSUSPENDIDO MIO CABLE

- 3.1. *Por iniciativa del Concejo Municipal de Santiago de Cali, a través del Acuerdo No. 192 de 2006, se aprobó la financiación a través de vigencias futuras de la estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.*
- 3.2. *El documento CONPES 3504 del día 17 diciembre de 2007 -seguimiento- aprobó las modificaciones propuestas por Metro Cali en relación con el alcance del proyecto, las fases de su adecuación y cronograma implementación del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali*
- 3.3. *El Concejo Municipal de Santiago de Cali mediante Acuerdo No. 236 de 2008, modificó el artículo 3 del Acuerdo No. 192 de 2006, respecto de la autorización otorgada al Alcalde Municipal de Santiago de Cali, para comprometer vigencias futuras provenientes de la sobre tasa a la gasolina y el perfil de los aportes a*

efectuarse para la financiación, estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.

- 3.4. Como resultado de los estudios preliminares requeridos para esta ampliación del SITM de Santiago de Cali, el Concejo Municipal de Santiago de Cali a través del Acuerdo No. 237 de 2008, encontró viable la alternativa de implementar un transporte Aero Suspendido, al que se denominó 'MIO Cable', con la finalidad de integrar la Comuna 20 al 'Sistema MIO'; entendiéndose que al MIO Cable no quedó incluido en el CONPES 3504 de 2007 como parte de las fases del proyecto concebido para la implementación inicial del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali y por lo tanto tampoco su financiación.*
- 3.5. Mediante Resolución 1.10.147. de mayo de 2010, Metro Cali S.A. ordenó la apertura de la Licitación Pública No. MC-58.5.01.10. con la finalidad adelantar el proceso de selección objetiva del contratista a quien se le adjudicaría el un (sic) contrato cuyo objeto consistió en el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO - Modalidad 'llave en mano'*
- 3.6. El día 18 de agosto de 2010, se suscribió el Contrato de Obra MC-OP-05- 2012 entre Metro Cali S.A. y la apoderada de la Unión Temporal MIO Cable para el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO.*
- 3.7. Una de las actividades contempladas dentro de la ejecución del citado contrato de obra MC-OP-05-2012, fue el diseño y construcción de cada una de las cuatro (4) estaciones de acceso al Sistema Aero Suspendido Mío Cable, denominadas dentro del proyecto como: Brisas de Mayo, Lleras Camargo, Tierra Blanca y Cañaveralejo.*
- 3.8. El diseño técnico y operativo del MIO Cable contempló garantizar la operación permanente de la estación terminal intermedia Cañaveralejo, y en este punto, la Integración física con el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali — MIO: razón por la cual se dispuso de un área destinada a la instalación y funcionamiento de los equipos que conforman el sistema de recaudo de los pasajes de los usuarios.*

- 3.9. *Dado lo anterior, el MIO Cable no hace parte del Sistema MIO en los términos establecidos en el CONPES 3504 de 2007, la operación física de éste sistema complementario y la implementación, puesta en marcha y mantenimiento del sistema tecnológico de recaudo integrado al SIUR, a la fecha no se encuentran concesionadas o dados en operación por parte de Metro Cali; y en consecuencia, se requirió adelantar los procesos de selección objetiva o formalización de los acuerdos correspondientes, con el ánimo de integrarlos al Sistema MIO como parte complementaria del Sistema de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali.*
- 3.10. *A partir del mes de julio de 2015, se previó la puesta en operación de Sistema de Transporte Aero-suspendido Mío Cable, para lo cual el Municipio de Santiago de Cali, efectuó una adición al presupuesto para Metro Cali, para el pago de los gastos de operación, no obstante, se efectuó la transferencia con recursos diferentes a la sobretasa a la gasolina y con fuente de funcionamiento (no de inversión).*
- 3.11. *Metro Cali S.A., para la puesta en funcionamiento del MIO Cable, celebró un contrato de operación integral con la Asociación Cable de Manizales a quien le corresponde operar, mantener la Infraestructura y adquirir los equipos necesarios para el correcto funcionamiento del mismo. (Adjunto copia del contrato).*
- 3.12. *Las transferencias con destino a la construcción del MIO Cable, así como los costos acumulados, se han registrado en cuentas de orden por considerar que este sistema, construido y operado con recursos del Ente Territorial, se integra al sistema cofinanciado y los recursos se administran y controlan a través del encargo fiduciario del proyecto.*

(...)

4. CONSULTAS

4.1. Consulta frente a la Infraestructura (Estaciones, Terminales, Patios y Talleres)

Con base en los antecedentes y consideraciones anteriormente expuestos, solicitamos a la Contaduría, se sirva conceptuar cuál es la entidad (Municipio de Santiago de Cali o Metro Cali) que debe reconocer en los estados financieros los patios y talleres entregados en concesión por Metro Cali teniendo en cuenta que son los Concesionarios de Transporte, quienes actualmente en virtud de los Contratos de Concesión celebrados con Metro Cali como entidad contratante, asumen no solo la tenencia, custodie, administración, sino también responsabilidad sobre la asunción de los riesgos que sobre los bienes puede recaer.

Teniendo en cuenta que, la misma figura aplica para la infraestructura dada en administración a la UTR&T, ¿Cómo se deben catalogar las estaciones y terminales que forman parte de la infraestructura del Sistema MIO y quién los debe registrar en los estados financieros?

4.2. Consulta frente a la infraestructura MIO CABLE

- *Por ser Metro Cali una entidad contribuyente del impuesto de renta y complementarios, y por tanto del impuesto a la riqueza, estos bienes que están al servicio de los habitantes de la comuna 20 de Cali y subsidiada la operación por la Alcaldía de Santiago de Cali ¿a qué entidad le corresponde registrar en los estados financieros, la titularidad de la infraestructura construida del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable?*
- *La cláusula 27 del contrato Interadministrativo celebrado entre Metro Cali SA. y la Asociación Cable de Manizales, pagado con recursos transferidos por el Municipio (Funcionamiento), exige como obligación al operador disponer de los repuestos que se requieran para el buen funcionamiento del sistema MIO Cable; al ser dichos repuestos parte del mismo sistema ¿cuál sería el registro contable de estos activos (repuestos)?*

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

I. CONSIDERACIONES DEL CONTRATO No. 917.103.1-03.2015

El Contrato No. 917.103.1-03.2015 del 24 de junio de 2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., establece lo siguiente:

“(...)”

CLÁUSULA 1. OBJETO. - *Operación integral del sistema aerosuspendido de transporte MIO CABLE en la comuna 20 de la ciudad de Santiago de Cali, el cual hace parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo MIO.*

CLÁUSULA 2. ALCANCE DEL OBJETO. - *Operar de forma integral el subsistema MIO CABLE, bajo los estándares de calidad, niveles de servicio y confiabilidad definidos por Metro Cali SA.; mantener la infraestructura física y electromecánica, equipos y demás elementos*

puestos a su disposición, para ello el contratista deberá administrar las estaciones y bienes entregados del MIO CABLE, en todo caso debe garantizar la integridad de todos los bienes entregados por METRO CALI S. A., y restituirlos una vez culminada la operación integral que por este contrato se le encomienda.

(...)

CLÁUSULA 13. ETAPA OPERATIVA.

En esta etapa el OPERADOR deberá realizar la operación y mantenimiento.

La etapa de operación comienza con el Acta de Inicio de Operación del Contrato por parte del CONTRATANTE y se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2015.

(...)

CLÁUSULA 14. DERECHOS DEL CONTRATISTA DERIVADOS DE LA OPERACIÓN DEL MIO CABLE.

El presente contrato de operación confiere al CONTRATISTA, sin que impliquen exclusividad, los siguientes derechos:

13- El derecho a la remuneración económica por la operación integral de transporte urbano masivo de pasajeros en cable aéreo como subsistema del sistema integrado de transporte SITM MIO y, en forma preferencial, pero no exclusiva, en la comuna 20 del municipio de Santiago de Cali.

14- El derecho a la utilización de la infraestructura de transporte del MIO Cable en el SITM MIO (componentes electromecánicos, estaciones, zonas verdes), para operar el mismo dentro de los límites que impongan las condiciones de operación establecidas por EL CONTRATANTE.

(...)

15- El derecho a recibir y disponer libremente de los ingresos que obtenga como resultado de la operación de transporte en la modalidad de cable aéreo en los términos y condiciones previstos en el presente Contrato.

16- El derecho a recibir cualquier otra prestación económica que en su favor establezca el presente Contrato.

(...)

CLÁUSULA 18. OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE

La operación que se contrata por medio del presente documento, implica para EL CONTRATANTE, las siguientes obligaciones:

(...)

Asumir el pago de los servicios prestados por EL CONTRATISTA, es decir, la operación integral del sistema, dentro de los parámetros establecidos en la normatividad y regulados en el presente contrato, asegurando con ello la operación del MIO CABLE.

CLÁUSULA 20. VALOR DEL CONTRATO

El valor estimado del contrato para efectos fiscales es la suma de (\$3.837.000.000.oo) respaldados en el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 20150370 de fecha junio 23 de 2015.

CLÁUSULA 21. MONEDA DEL CONTRATO

La moneda del Contrato es el peso colombiano.

CLÁUSULA 22. FORMA DE PAGO

El valor del contrato se pagará de conformidad con el siguiente esquema:

- a). Un primer pago o pago anticipado por valor de \$1.342.950,000.oo equivalente al 35% del valor del contrato, los cuales serán pagaraderos (sic) en el periodo comprendido entre la firma del acta de inicio y hasta el día 15 de julio de 2015.*
- b). Seis (6) Pagos mensuales por valor de \$415.675.000.oo., previa aprobación del Acta de Operación Integral; los cuales se harán dentro de los 15 días siguientes la expedición del acta del Comité Técnico Operativo.*

(...)

CLÁUSULA 27. INVENTARIOS

EL CONTRATISTA deberá llevar un sistema de inventarios utilizando los procedimientos y metodologías aceptados por las normas y la práctica de la contabilidad pública, con actualizaciones trimestrales máximo, en el cual se clasifiquen y valoren la totalidad de los bienes afectos al servicio.

Copia del inventario en mención deberá ser enviada al CONTRATANTE al finalizar cada ejercicio contable, con el propósito de que tal entidad lo evalúe, y ejerza las facultades de supervisión que le confiere el presente Contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, la entidad CONTRATANTE en cualquier momento podrá verificar la consistencia del inventario del MIO CABLE.

En todo caso y de llegarse a necesitar el CONTRATISTA se compromete a facilitar a título de préstamo los insumos y repuestos que se requieran para el funcionamiento del sistema; los cuales serán devueltos una vez se incorporen al stock de repuestos del subsistema aerosuspendido MIO CABLE. Dejando claridad que de presentarse dicho préstamo se repondrá con un elemento nuevo de los adquiridos para el stock de MIO CABLE.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

II. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

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 y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se

espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(…)

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

5.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa

atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 139 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1956 - ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN: “Representa el valor de los activos entregados u originados en un contrato de concesión, en el que la empresa actúa como concedente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los activos entregados en concesión.
- 2- El valor de la inversión privada, de acuerdo con los informes presentados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los activos que se reclasifiquen cuando finalice el contrato de concesión.*
- 2- *El valor de los activos que se den de baja.*
- 3- *El menor valor del activo por daño físico.”* (Subrayado fuera de texto)

9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de 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. ” (Subrayado fuera de texto)

III. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

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. 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.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, 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 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.

(...)

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.

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.

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, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en

general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 establece lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

- **ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE**

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

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 y Activos intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período.

- **Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión**

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si

el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 620 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

231

- 1- El valor de las propiedades, planta y equipo entregadas a terceros en virtud de contratos de concesión o asociaciones público privadas.
- 2- El valor de las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas por el concesionario y que deban ser revertidas a la entidad concedente.
- 3- El valor de las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo entregadas por la entidad concedente, o construidas o desarrolladas por el concesionario.
- 4- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la reclasificación a otras cuentas, una vez finalice el contrato de concesión o la asociación público privada.
- 2- El valor de las propiedades, planta y equipo en concesión que se den de baja.
- 3- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución” (Subrayado fuera de texto)

1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de las obras terminadas trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Construcción - Concesiones.
- 2- El valor de los bienes de uso público trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio.
- 3- El valor de los bienes de uso público construidos o desarrollados por el concesionario y que deban ser revertidos a la entidad concedente.
- 4- El valor de la inversión en el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público entregados por la entidad concedente, o construidos o desarrollados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la infraestructura trasladado a la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión.
- 2- El valor de los bienes de uso público en concesión que se den de baja” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. Respecto a la consulta relacionada con la infraestructura de estaciones, terminales, patios y talleres, no es competencia de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en el esquema del Sistema, razón por la cual se requiere que Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de estos activos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Lo anterior, considerando que Metro Cali S.A. controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

Por su parte, el Municipio de Santiago de Cali evaluará la existencia de control sobre la infraestructura, al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Para el efecto, el Municipio de Santiago de Cali tendrá en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura 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.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de las estaciones, terminales, patios y talleres, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si de manera conjunta se determina que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio de Santiago de Cali, será la entidad territorial la encargada de reconocer las estaciones, terminales, patios y talleres, mientras que, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.
- b. Si como resultado de la evaluación, se determina conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En relación con la inquietud referente a la infraestructura entregada en concesión a la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, se deberá evaluar el concepto de control de conformidad con lo descrito en los párrafos anteriores, y el tratamiento contable se efectuará seleccionando una de las siguientes alternativas:

- a. Si se determina que el control de los bienes entregados en concesión recae en el Municipio de Santiago de Cali, éstos serán registrados por la entidad territorial en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda.

Para efectos del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado entre Metro Cali S.A. y Unión Temporal Recaudo y Tecnología, el Municipio de Santiago de Cali, aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente, prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- b. Si se determina que los bienes concesionados son controlados por Metro Cali S.A., éstos se presentarán en la cuenta 1956- ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN de su situación financiera.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

2. Respecto a la consulta relacionada con la titularidad jurídica de la infraestructura del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable, vale la pena señalar, que dentro de las funciones de la Contaduría General de Nación, no se encuentra conceptuar sobre estos asuntos, toda vez su competencia está orientada a la interpretación de las normas contables que expide. Lo conducente es que la titularidad jurídica de la infraestructura construida sea definida de consenso entre el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., o en su defecto por una instancia legal superior.

Ahora bien, para efectos del reconocimiento contable de la infraestructura del MIO Cable, el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., evaluarán conjuntamente el concepto de control definido tanto en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de la 2015, como en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 con el propósito de identificar la entidad que controla los bienes construidos.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura construida corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio, corresponderá a la entidad territorial el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera, y por consiguiente, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.
- b. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En cuanto a la inquietud referente al tratamiento contable de los repuestos atendiendo lo dispuesto en la Cláusula 27 del Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., corresponderá a alguna de las siguientes alternativas, una vez se haya identificado la entidad que ostenta el control de la infraestructura construida:

1. Si se determina que el Municipio de Santiago de Cali, controla la infraestructura del MIO Cable, la entidad territorial aplicará la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, considerando que desde esta perspectiva, Metro Cali S.A. sólo administraría la infraestructura a nombre del Municipio y teniendo en cuenta que el Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A. satisface la definición de los acuerdos de concesión prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015.

Por consiguiente, la infraestructura del MIO Cable será reconocida por parte del Municipio de Santiago de Cali, en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda y utilizará el modelo de pasivo financiero descrito en la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, toda vez que la entidad concedente, tiene una obligación incondicional de pagar al

concesionario con efectivo o con otro activo financiero por la prestación de un servicio.

De conformidad con el modelo de pasivo financiero, la inversión realizada por el operador, será contabilizada por parte de la concedente como un préstamo por pagar, por lo anterior, los repuestos suministrados por la Asociación Aéreo Cable de Manizales serán reconocidos por el Municipio como un préstamo por pagar y constituirán un mayor valor de los activos entregados en concesión si representan adiciones o mejoras que amplían las condiciones de servicio, o se reconocerán como gastos si los repuestos hacen parte del mantenimiento regular de la infraestructura concesionada.

Adicionalmente, vale la pena señalar, que bajo el modelo de pasivo financiero, las erogaciones por los servicios que proporciona el operador, se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

2. Si se determina que el Metro Cali S.A., controla la infraestructura del MIO Cable, y teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Asociación Aéreo Cable de Manizales, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000701 del 14-01-2016

3.10. OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.11. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.12. PRÉSTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.13. CUENTAS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.14. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.15. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.16. PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.17. OTROS PASIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.18. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.19. INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.20. INGRESOS-VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.21. INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.22. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000701 del 14-01-2016

3.23. INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.24. OTROS INGRESOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.25. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.26. GASTOS DE OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.27. GASTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.32. OTROS GASTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS HOTELEROS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

3.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otros conceptos con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000691 del 14-01-2016

3.48. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20162000000421 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Resolución 414 de 2014
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación anterior
	SUBTEMA	Aplicación de metodologías de Costeo basado en actividades

Doctor

GONZALO GARCÍA RIVERA
Director Financiero
Empresas Públicas de Armenia ESP.
Centro Administrativo Municipal
Armenia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha noviembre 10 de 2015, radicada con el No. 2015-550-005415-2, en la que señala lo siguiente:

“Nuestra empresa se encuentra en el ámbito de aplicación de la resolución 414 de septiembre de 2014, revisado el catálogo de cuentas, se diferencian claramente los costos directos para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en las cuentas grupo 6360 Servicios Públicos y 75 Servicios Públicos.

Por lo anterior se solicita se responda lo siguiente:

“¿De acuerdo con el Nuevo Marco Normativo, la empresa puede continuar aplicando la metodología de Costeo Basado en Actividades, y remitir la información a la Contaduría General de la Nación en el Estado de Resultado Integral en Función del Gasto?”

CONSIDERACIONES

Los artículos 1 y 2 de la Resolución 414 de 2014, determinan:

ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente resolución.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución, serán aplicados 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 por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Ahora bien, El Marco conceptual del Marco Normativo contable para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2014, en relación con los

tributos que debe tener la información contable y los principios los que orientan el proceso de generación de la misma, señala lo siguiente:

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Las características cualitativas de la información financiera de propósito general constituyen los atributos que debe tener la misma para que sea útil a los usuarios.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

El citado Marco conceptual, los numerales 6.1.6. y 6.2.4., respecto de los costos, determinan:

6.1.6. Costos

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

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

6.2.4 Reconocimiento de costos y gastos

Se reconocerán costos y gastos cuando haya surgido una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

Los costos y gastos se reconocerán 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 reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas del Marco Normativo contable para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el Capítulo I Activos, numeral 9, punto 9.2.3, en relación con la medición inicial de los costos que se originan en la prestación de servicios, indica lo siguiente:

“9.2.3 Costos de prestación de servicios

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 del mismo. 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 gastos del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

Para un prestador de servicios, los inventarios estarán conformados por el costo de los servicios para los que la empresa no haya reconocido todavía el ingreso correspondiente. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá teniendo en cuenta los costos en los que se haya incurrido que estén asociados con la prestación del servicio y cuyos ingresos no se hayan reconocido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias.

Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio

prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará, previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de realización de acuerdo con la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Empresa objeto de la presente consulta, debe aplicar de manera obligatoria e integral el marco normativo contenido en el anexo a la Resolución 414 de 2014, para todos los efectos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, utilizando a su vez el Catálogo de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015, los cuales serán la fuente oficial para el reporte de la información contable, en las condiciones y formularios establecidos por la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, la implementación de herramientas administrativas, como el sistema de costeo ABC, el cual no es un sistema contable sino gerencial, podrán utilizarse, siempre y cuando con ello no desvirtúen ni sustituyan para efectos contables, los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento a nivel de documento fuente, la medición, la revelación y la presentación de los hechos económicos de la Empresa, es decir, que no habrá lugar a procesos de homologación para el reporte a la Contaduría General de la Nación.

4. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015**4.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO**

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS**CONCEPTO No. 20162000000651 DEL 14-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno – Res. 533 de 2015.
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Operaciones con instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

Doctora:

CRISTINA ROJAS PINILLA

Profesional Especializado - Dirección Administrativa y Financiera

Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 4 de diciembre de 2015, radicado con el número 2015-550-005934-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

Cordialmente solicito su concepto acerca del tratamiento contable de la cuenta 2311 'instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público'. Lo anterior, por cuanto se nos ha venido presentando en lo corrido del año que cuando necesitamos registrar la información trimestral en el CHIP no es posible registrar la cuenta 2311 con naturaleza débito como originalmente muestra la contabilidad de la entidad.

Al aplicar la doctrina contable que muestra la cuenta 2311, en cuanto a la actualización de la TR mensualmente, los derechos resultan ser superiores a las obligaciones, porque el valor del dólar es superior al valor de la negociación de la cobertura de la Deuda para la entidad, por lo tanto, el saldo de la cuenta 2311 resulta con naturaleza débito. Al no poder enviar la información vía chip en estas condiciones, debemos realizar un ajuste contable con la diferencia entre los derechos y las obligaciones para balancear la cuenta 2311 para dejarla en cero, no obstante, esta situación no refleja la realidad económica que es la cobertura del crédito existente, ni el valor del crédito valorado al valor negociado en el swap.

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“(...)”

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

(...)”

9.1.2.2 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados

(...)”

216. Los instrumentos derivados con fines de cobertura representan el valor de las operaciones financieras que se pactan con el objeto de gestionar el riesgo de los pasivos y pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada

217. *Tratándose de préstamos y operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las operaciones de financiamiento deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal. En cuanto a los contratos de leasing, estos se reconocen por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados. Para el caso de las obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías, éstas se reconocen por el valor pactado. Los instrumentos derivados deben reconocerse por el valor del derecho y la obligación en la fecha de inicio del contrato, serán objeto de actualización empleando metodologías de reconocido valor técnico y se revelan identificando la clase de pasivo cubierto.*

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Régimen de Contabilidad Pública, describe y señala la dinámica de la cuenta 2311 - INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones financieras celebradas mediante contrato, con el objeto de gestionar el riesgo de las operaciones de crédito público, que pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada.

(...)

La contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones, en la contabilización inicial. Posteriormente con las actualizaciones, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad y la de las Obligaciones, el gasto por la pérdida, según corresponda.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor del derecho, en la fecha de inicio del contrato.*
- 2- *El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización el derecho es mayor a la obligación, la diferencia se registra como ingreso, previa reversión del gasto por la pérdida, si existiere.*

- 3- El valor de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.
- 4- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- 5- La disminución de la obligación por el pago de intereses pactados.
- 6- La disminución de la obligación por las amortizaciones del nocional.
- 7- La reversión total de la obligación contra el derecho, en la fecha de terminación del contrato, cuando el derecho es mayor.
- 8- El pago de la obligación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la obligación, en la fecha de inicio del contrato.
- 2- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización la obligación es mayor al derecho, la diferencia se registra como gasto, previa reversión del ingreso por la utilidad, si existiere.
- 3- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- 4- La reversión de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- 5- La disminución del derecho por el cobro de intereses pactados.
- 6- La disminución del derecho por las amortizaciones del nocional.
- 7- La reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato, cuando la obligación es mayor.
- 8- El recaudo del derecho

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, previstas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

(…)

4.4. Contabilidad de coberturas

(...)

4.4.2. Clases de relaciones de cobertura

Existen dos clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor de mercado y cobertura de flujos de efectivo.

La cobertura del valor de mercado cubre la exposición a los cambios del valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamente probable.

(...)

4.4.3. Medición inicial

Los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán por el valor de mercado del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

(...)

4.4.4. Medición posterior

4.4.4.1 Instrumentos derivados con fines de cobertura

Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán a valor de mercado o, a falta de este, por las metodologías aplicadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Las variaciones de valor de los instrumentos derivados con fines de cobertura se reconocerán afectando los resultados o el patrimonio dependiendo de la clase de cobertura y de su eficacia.

Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de valor de mercado incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015, señala la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): *“Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor del derecho supere el valor de la obligación. (...)*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor del derecho en la fecha de inicio del contrato.*
- 2- *El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.*
- 3- *El valor de la prima pagada en la compra de opciones.*
- 4- *El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.*
- 5- *El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.*
- 6- *La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.*
- 7- *El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.*
- 8- *El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del nocional.*
- 9- *El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.*
- 10- *El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.*
- 11- *El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.*
- 12- *El valor de la reversión total de la obligación contra el derecho en la fecha de terminación del contrato.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de la obligación en la fecha de inicio del contrato.*

- 2- *El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.*
- 3- *El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.*
- 4- *El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.*
- 5- *La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.*
- 6- *El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.*
- 7- *El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del notional.*
- 8- *El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.*
- 9- *El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.*
- 10- *El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.*
- 11- *El valor del derecho recaudado.” (Subrayado fuera de texto)*

2602-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): *“Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor de la obligación supere el valor del derecho. (...)*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.*
- 2- *El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.*
- 3- *El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.*
- 4- *El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso*
- 5- *La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.*

- 6- *El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.*
- 7- *El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del nocional.*
- 8- *El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.*
- 9- *El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.*
- 10- *El valor de la obligación pagada.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.*
- 2- *El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.*
- 3- *El valor de la prima recibida en la venta de opciones.*
- 4- *El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.*
- 5- *El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.*
- 6- *La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.*
- 7- *El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.*
- 8- *El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del nocional.*
- 9- *El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.*
- 10- *El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.*
- 11- *El valor de la reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato. ” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que los instrumentos derivados adquirido por la CAR, para cubrir operaciones de crédito público, se reconocen por el valor del derecho y de la obligación en la fecha de inicio del contrato, debitando la subcuenta 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y acreditando la subcuenta 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-

INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

En dichos instrumentos tanto el derecho como la obligación se deben actualizar en forma independiente, con base en metodologías de reconocido valor técnico. Las variaciones se reconocen debitando o acreditando según corresponda, las subcuentas 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

Si como resultado de la actualización, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación la diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere. Si la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, la diferencia se registra como gasto en la subcuenta 580565-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Bajo el contexto de la regulación que conforma el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la CAR deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el saldo débito en la cuenta 2311- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, cuando el derecho sea mayor que la obligación, hasta el 31 de diciembre de 2016. A partir del 1 de Enero de 2017, cuando el valor del derecho supere el valor de la obligación, deberá registrar el instrumento en la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), si por el contrario el valor de la obligación supera el valor del derecho, el registro deberá efectuarse en la cuenta 2602- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE).

4.3. CUENTAS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.5. INVENTARIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**CONCEPTO No. 20162000000691 DEL 14-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno – Res. 533 de 2015.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Otros activos Cuentas de orden – acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.

Señor:

LUIS FERNANDO SANDOVAL MANRIQUE

Presidente

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 5 de noviembre de 2015, radicada con el número 2015-550-005423-2, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

2 ANTECEDENTES FRENTE A LA INFRAESTRUCTURA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

1.19. *Metro Cali SA. es una sociedad por acciones (anónima), constituida por 5 entidades públicas municipales, vinculada al Municipio de Santiago de Cali y regida en lo pertinente por las disposiciones legales aplicables a las empresas industriales y comerciales del Estado, de acuerdo con la Ley 489 de 1998, particularmente, con el parágrafo 1, numeral 2 del artículo 38 de este estatuto. (en adelante Metro Cali)*

- 1.20. *El marco normativo de los sistemas de transporte masivo en Colombia, está constituido fundamentalmente por las Leyes 86 de 1989, 105 de 1993, 310 de 1996, 336 de 1996 y el Decreto Reglamentario 3109 de 1997, normas mediante las cuales se definen las condiciones y características de los mismos, así como los requisitos de participación de la Nación en estos proyectos.*
- 1.21. *Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali — Sistema MIO.*
- 1.22. *Mediante documento CONPES 3166 de mayo de 2002, se recomendó para el municipio de Santiago de Cali un sistema basado en buses de alta capacidad, adecuado en términos de costo y cubrimiento a las condiciones de este municipio.*
- 1.23. *El documento CONPES 3369 del día 1 de agosto de 2005 —seguimiento-, declaró el sistema Integrado de transporte masivo para el municipio de Santiago de Cali como un proyecto de importancia estratégica, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 10 de la Ley 819 de 2003, y aprobó la nueva definición del proyecto y el nuevo alcance para la utilización de los recursos del mismo, sin perjuicio del cumplimiento de las recomendaciones establecidas en los demás documentos CONPES pertinentes sobre la materia.*
- 1.24. *De acuerdo con el Documento CONPES 3368 de agosto 01 de 2005 ‘Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo - Seguimiento, le corresponde al Ministerio de Transporte a través de la Unidad Coordinadora del Proyecto — UCP ejercer la función de seguimiento a la Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo, que incluye el seguimiento a la ejecución de las obligaciones contractuales de los convenios de co-financiación por la Nación suscritos con las Entidades Territoriales para co-financiar los proyectos de Sistema Integrado de Transporte Masivo de Colombia y de las políticas contenidas en los documentos CONPES, en virtud a lo anterior el Ministerio de Transporte en el año 2006 emitió un documento denominado ‘Manual Financiero’ donde se dan instrucciones precisas en cuanto al manejo contable que deben observar los Entes Gestores de los proyectos en mención.*
- 1.25. *En desarrollo de su objeto social, Metro Cali en el año 2006 celebró con 4 Concesionarios (en adelante Concesionario de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros dentro del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali (en adelante Contratos de Concesión de Transporte).*

- 1.26. *Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (en adelante Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios y talleres del Sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia (en adelante Contratos de Concesión de Patios y Talleres).*
- 1.27. *En cumplimiento del objeto de los Contratos de Concesión de Patios y Talleres, el Concesionario de Patios entregó a Metro Cali en virtud de la figura de la Reversión, a título de cesión gratuita, dos inmuebles junto con su infraestructura dotada y equipada para el funcionamiento de los Patios y Talleres denominados Puerto Mallarino y Sameco- Norte.*
- 1.28. *Por otro lado, los Contratos de Concesión de Transporte, definen los Patios y Talleres como la infraestructura dotada de instalaciones eléctricas, hidráulicas y sanitarias entregada por Metro Cali a los Concesionarios de Transporte para la tenencia, dotación, operación, administración y mantenimiento, la cual fue entregada para el soporte y apoyo al Sistema en diciembre de 2009.*
- 1.29. *Los Concesionarios de Transporte, en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.*
- 1.30. *Por otro lado, el día 12 de agosto de 2008, se firmó el acta de Inicio con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología — UTR&T) del Contrato de Concesión para el diseño, implementación, integración, financiación, puesta en marcha, operación y mantenimiento del sistema de información unificado de respuesta del Sistema MIO — SIUR. (en adelante Contrato de Concesión del SIUR)*
- 1.31. *En virtud del contrato de concesión referido anteriormente le corresponde a la UTR&T administrar la Infraestructura del Sistema MIO, entendida ésta como las áreas de las estaciones, terminales o de cualquier otro inmueble que le sean entregadas por Metro Cali para su tenencia en procura de adecuada prestación del servicio. Con ello, la UTR&T asume y es totalmente responsable por todos y cada uno de los perjuicios, ocupaciones de hecho o pérdidas de los bienes, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros, diferentes de Metro Cali, la reparación o*

indemnización de perjuicios cuando considere que haya lugar a ello. La UTR&T será responsable por los daños que llegaren a presentarse sobre los bienes afectos al cumplimiento del objeto contractual, salvo las reparaciones o reposiciones que se deban efectuar como consecuencia del deterioro natural por el uso adecuado de los mismos, las cuales serán de cargo exclusivo de Metro Cali.

- 1.32. Al 31 de diciembre de 2014, se encuentran reconocidos en los Estados Financieros de Metro Cali los terrenos de los Patios y Talleres, de acuerdo con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, No. 20108-146511 de 2010, que reza los predios y bienes, cedidos de manera gratuita (según consta en las escrituras) por los concesionarios de patios y talleres de acuerdo con la cláusula de reversión establecidas en los contratos de concesión, deberá incorporarlos Metro Cali S.A. en el patrimonio de la sociedad’.*
- 1.33. Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación con radicado CGN número 201520000002371 de febrero 6 de 2015, conceptuó sobre el reconocimiento de los Patios y Talleres conforme con el nuevo marco normativo, Resolución 414 de 2014.*
- 1.34. La Resolución 533 de octubre 8 de 2015, al respecto de los Contratos de Concesión, en concordancia con la Ley 80 de 1993, Indica: ‘Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.’*
- 1.35. Dadas las condiciones de los patios entregados a los Concesionarios de Transporte, se consultó con cada uno de los concesionarios si han contemplado el registro de estos activos dentro de su patrimonio, a lo cual han contestado que no consideran procedente el reconocimiento de estos activos. (adjunto copia de la consulta y la respuesta).*
- 1.36. El día 27 de enero de 2014, la Contaduría General de Nación a través del oficio 20142014200000022 conceptuó que, son los entes territoriales los titulares de los recursos girados por la nación dentro del convenio de cofinanciación y las obras que se construyan con los mismos. Anotó que el papel del ente gestor (Metro Cali) es el de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación y que éste último debe reconocer los recursos en administración en cuentas de orden y proveer al ente territorial la información que le permita incorporar en su*

contabilidad los diferentes rubros que componen la información financiera del encargo fiduciario en donde se manejan los recursos del convenio.

4- CONSIDERACIONES A LA INFRAESTRUCTURA DEL SISTEMA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

Conforme a los anteriores antecedentes descritos, en especial lo conceptuado por la Contaduría General de la Nación conforme al numeral 1.12 precedente, resulta de interés de este ente gestor, dar claridad en el reconocimiento de la titularidad de la infraestructura construida dentro de su contabilidad, frente a lo cual consideramos lo siguiente:

- 2.6. Los patios y talleres no cumplirían con la definición de activo, por no ser un recurso controlado por Metro Cali, de acuerdo a que:
- 1- No puede definir el propósito para el cual se destina el activo, porque el propósito es único, como un conjunto de terrenos con la ubicación, características y adecuaciones previstas en el contrato de concesión para albergar la Flota del Sistema MIO, conforme a los contratos de concesión de Transporte. El Patio no podrá utilizarse para ningún fin diferente del cumplimiento de las obligaciones previstas en el Contrato, que no haya sido autorizado por la Entidad.
 - 2- No obtiene sustancialmente la mayor parte de los beneficios económicos asociados con la propiedad del activo, se considera lo obtienen los concesionarios.
 - 3- El acceso a dicha infraestructura lo tiene solo el Concesionario de Transporte. La Entidad puede acceder a los patios y talleres, previo permiso, para inspección no utilización.
 - 4- Los riesgos asociados a los Patios y Talleres los asume el Concesionario de Transporte.
- 2.7. Los Contratos de Concesión de Transporte no se encuentran regulados por la Resolución 414 de 2015, sin embargo, si están contemplados en la Resolución 533 de octubre 8 de 2015 marco normativo para las Entidades de Gobierno, por tanto la política contable se define conforme con la norma de propiedad, planta y equipo.
- 2.8. El 13 de junio de 2006, se recibió de parte de la Contaduría General de la Nación, la respuesta a la consulta formulada por Metro Cali en abril de 2004, con oficio

20054-17058 de junio 05 de 2006, sobre la forma de registro contable de las transferencias recibidas y los costos de las obras del proyecto de Inversión para el SITM de Santiago de Cali.

- 2.9. *Metro Cali como ente Gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de la ciudad de Cali, a diciembre 31 de 2006 reestructuré sus registros contables y la presentación de los estados financieros conforme al concepto de la Concepto de la Contaduría General de la Nación y las instrucciones emanadas en el Manual Financiero” emitido por el Ministerio de Transporte.*
- 2.10. *En consecuencia, en el Estado Financiero de Apertura de Metro Cali, se excluyeron los Patios y Talleres como activo, por considerar que no cumplen con esta definición, y en su lugar, se reclasificaron en cuentas de orden como parte de la infraestructura del Sistema MIO, con la finalidad de ser entregados al Municipio de Santiago de Cali conforme al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación No. 20142000000221 del 27 de enero de 2014. (adjunto copia del concepto).*

Por otro lado, exponemos a continuación otros antecedentes que ameritan otra de las consultas que consolidaremos al final de documento.

5- ANTECEDENTES FRENTE AL SISTEMA AEROSUSPENDIDO MIO CABLE

- 3.13. *Por iniciativa del Concejo Municipal de Santiago de Cali, a través del Acuerdo No. 192 de 2006, se aprobó la financiación a través de vigencias futuras de la estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.*
- 3.14. *El documento CONPES 3504 del día 17 diciembre de 2007 -seguimiento- aprobó las modificaciones propuestas por Metro Cali en relación con el alcance del proyecto, las fases de su adecuación y cronograma implementación del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali*
- 3.15. *El Concejo Municipal de Santiago de Cali mediante Acuerdo No. 236 de 2008, modificó el artículo 3 del Acuerdo No. 192 de 2006, respecto de la autorización otorgada al Alcalde Municipal de Santiago de Cali, para comprometer vigencias futuras provenientes de la sobre tasa a la gasolina y el perfil de los aportes a efectuarse para la financiación, estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar*

una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.

- 3.16. Como resultado de los estudios preliminares requeridos para esta ampliación del SITM de Santiago de Cali, el Concejo Municipal de Santiago de Cali a través del Acuerdo No. 237 de 2008, encontró viable la alternativa de implementar un transporte Aero Suspendido, al que se denominó 'MIO Cable', con la finalidad de integrar la Comuna 20 al 'Sistema MIO'; entendiéndose que al MIO Cable no quedo incluido en el CONPES 3504 de 2007 como parte de las fases del proyecto concebido para la implementación inicial del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali y por lo tanto tampoco su financiación.*
- 3.17. Mediante Resolución 1.10.147. de mayo de 2010, Metro Cali S.A. ordenó la apertura de la Licitación Pública No. MC-58.5.01.10. con la finalidad adelantar el proceso de selección objetiva del contratista a quien se le adjudicaría el un (sic) contrato cuyo objeto consistió en el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO - Modalidad 'llave en mano'*
- 3.18. El día 18 de agosto de 2010, se suscribió el Contrato de Obra MC-OP-05- 2012 entre Metro Cali S.A. y la apoderada de la Unión Temporal MIO Cable para el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO.*
- 3.19. Una de las actividades contempladas dentro de la ejecución del citado contrato de obra MC-OP-05-2012, fue el diseño y construcción de cada una de las cuatro (4) estaciones de acceso al Sistema Aero Suspendido Mío Cable, denominadas dentro del proyecto como: Brisas de Mayo, Lleras Camargo, Tierra Blanca y Cañaveralejo.*
- 3.20. El diseño técnico y operativo del MIO Cable contempló garantizar la operación permanente de la estación terminal intermedia Cañaveralejo, y en este punto, la Integración física con el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali — MIO: razón por la cual se dispuso de un área destinada a la instalación y funcionamiento de los equipos que conforman el sistema de recaudo de los pasajes de los usuarios.*
- 3.21. Dado lo anterior, el MIO Cable no hace parte del Sistema MIO en los términos establecidos en el CONPES 3504 de 2007, la operación física de éste sistema*

complementario y la implementación, puesta en marcha y mantenimiento del sistema tecnológico de recaudo integrado al SIUR, a la fecha no se encuentran concesionadas o dados en operación por parte de Metro Cali; y en consecuencia, se requirió adelantar los procesos de selección objetiva o formalización de los acuerdos correspondientes, con el ánimo de integrarlos al Sistema MIO como parte complementaria del Sistema de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali.

- 3.22. A partir del mes de julio de 2015, se previó la puesta en operación de Sistema de Transporte Aero-suspendido Mío Cable, para lo cual el Municipio de Santiago de Cali, efectuó una adición al presupuesto para Metro Cali, para el pago de los gastos de operación, no obstante, se efectuó la transferencia con recursos diferentes a la sobretasa a la gasolina y con fuente de funcionamiento (no de inversión).
- 3.23. Metro Cali S.A., para la puesta en funcionamiento del MIO Cable, celebró un contrato de operación integral con la Asociación Cable de Manizales a quien le corresponde operar, mantener la Infraestructura y adquirir los equipos necesarios para el correcto funcionamiento del mismo. (Adjunto copia del contrato).
- 3.24. Las transferencias con destino a la construcción del MIO Cable, así como los costos acumulados, se han registrado en cuentas de orden por considerar que este sistema, construido y operado con recursos del Ente Territorial, se integra al sistema cofinanciado y los recursos se administran y controlan a través del encargo fiduciario del proyecto.

(...)

4. CONSULTAS

4.1. Consulta frente a la Infraestructura (Estaciones, Terminales, Patios y Talleres)

Con base en los antecedentes y consideraciones anteriormente expuestos, solicitamos a la Contaduría, se sirva conceptualizar cuál es la entidad (Municipio de Santiago de Cali o Metro Cali) que debe reconocer en los estados financieros los patios y talleres entregados en concesión por Metro Cali teniendo en cuenta que son los Concesionarios de Transporte, quienes actualmente en virtud de los Contratos de Concesión celebrados con Metro Cali como entidad contratante, asumen no solo la tenencia, custodie, administración, sino también responsabilidad sobre la asunción de los riesgos que sobre los bienes puede recaer.

Teniendo en cuenta que, la misma figura aplica para la infraestructura dada en administración a la UTR&T, ¿Cómo se deben catalogar las estaciones y terminales que forman parte de la infraestructura del Sistema MIO y quién los debe registrar en los estados financieros?

4.2. Consulta frente a la infraestructura MIO CABLE

- Por ser Metro Cali una entidad contribuyente del impuesto de renta y complementarios, y por tanto del impuesto a la riqueza, estos bienes que están al servicio de los habitantes de la comuna 20 de Cali y subsidiada la operación por la Alcaldía de Santiago de Cali ¿a qué entidad le corresponde registrar en los estados financieros, la titularidad de la infraestructura construida del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable?
- La cláusula 27 del contrato Interadministrativo celebrado entre Metro Cali SA. y la Asociación Cable de Manizales, pagado con recursos transferidos por el Municipio (Funcionamiento), exige como obligación al operador disponer de los repuestos que se requieran para el buen funcionamiento del sistema MIO Cable; al ser dichos repuestos parte del mismo sistema ¿cuál sería el registro contable de estos activos (repuestos)?

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

IV. CONSIDERACIONES DEL CONTRATO No. 917.103.1-03.2015

El Contrato No. 917.103.1-03.2015 del 24 de junio de 2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., establece lo siguiente:

“(…)

CLÁUSULA 1. OBJETO. - Operación integral del sistema aerosuspendido de transporte MIO CABLE en la comuna 20 de la ciudad de Santiago de Cali, el cual hace parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo MIO.

CLÁUSULA 2. ALCANCE DEL OBJETO. - Operar de forma integral el subsistema MIO CABLE, bajo los estándares de calidad, niveles de servicio y confiabilidad definidos por Metro Cali SA.; mantener la infraestructura física y electromecánica, equipos y demás elementos puestos a su disposición, para ello el contratista deberá administrar las estaciones y bienes

entregados del MIO CABLE, en todo caso debe garantizar la integridad de todos los bienes entregados por METRO CALI S. A., y restituirlos una vez culminada la operación integral que por este contrato se le encomienda.

(...)

CLÁUSULA 13. ETAPA OPERATIVA.

En esta etapa el OPERADOR deberá realizar la operación y mantenimiento.

La etapa de operación comienza con el Acta de Inicio de Operación del Contrato por parte del CONTRATANTE y se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2015.

(...)

CLÁUSULA 14. DERECHOS DEL CONTRATISTA DERIVADOS DE LA OPERACIÓN DEL MIO CABLE.

El presente contrato de operación confiere al CONTRATISTA, sin que impliquen exclusividad, los siguientes derechos:

17- El derecho a la remuneración económica por la operación integral de transporte urbano masivo de pasajeros en cable aéreo como subsistema del sistema integrado de transporte SITM MIO y, en forma preferencial, pero no exclusiva, en la comuna 20 del municipio de Santiago de Cali.

18- El derecho a la utilización de la infraestructura de transporte del MIO Cable en el SITM MIO (componentes electromecánicos, estaciones, zonas verdes), para operar el mismo dentro de los límites que impongan las condiciones de operación establecidas por EL CONTRATANTE.

(...)

19- El derecho a recibir y disponer libremente de los ingresos que obtenga como resultado de la operación de transporte en la modalidad de cable aéreo en los términos y condiciones previstos en el presente Contrato.

20- El derecho a recibir cualquier otra prestación económica que en su favor establezca el presente Contrato.

(...)

CLÁUSULA 18. OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE

La operación que se contrata por medio del presente documento, implica para EL CONTRATANTE, las siguientes obligaciones:

(...)

Asumir el pago de los servicios prestados por EL CONTRATISTA, es decir, la operación integral del sistema, dentro de los parámetros establecidos en la normatividad y regulados en el presente contrato, asegurando con ello la operación del MIO CABLE.

CLÁUSULA 20. VALOR DEL CONTRATO

El valor estimado del contrato para efectos fiscales es la suma de (\$3.837.000.000.oo) respaldados en el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 20150370 de fecha junio 23 de 2015.

CLÁUSULA 21. MONEDA DEL CONTRATO

La moneda del Contrato es el peso colombiano.

CLÁUSULA 22. FORMA DE PAGO

El valor del contrato se pagará de conformidad con el siguiente esquema:

- a). Un primer pago o pago anticipado por valor de \$1.342.950,000.oo equivalente al 35% del valor del contrato, los cuales serán pagaraderos (sic) en el periodo comprendido entre la firma del acta de inicio y hasta el día 15 de julio de 2015.
- b). Seis (6) Pagos mensuales por valor de \$415.675.000.oo., previa aprobación del Acta de Operación Integral; los cuales se harán dentro de los 15 días siguientes la expedición del acta del Comité Técnico Operativo.

(...)

CLÁUSULA 27. INVENTARIOS

EL CONTRATISTA deberá llevar un sistema de inventarios utilizando los procedimientos y metodologías aceptados por las normas y la práctica de la contabilidad pública, con actualizaciones trimestrales máximo, en el cual se clasifiquen y valoren la totalidad de los bienes afectos al servicio.

Copia del inventario en mención deberá ser enviada al CONTRATANTE al finalizar cada ejercicio contable, con el propósito de que tal entidad lo evalúe, y ejerza las facultades de supervisión que le confiere el presente Contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, la entidad CONTRATANTE en cualquier momento podrá verificar la consistencia del inventario del MIO CABLE.

En todo caso y de llegarse a necesitar el CONTRATISTA se compromete a facilitar a título de préstamo los insumos y repuestos que se requieran para el funcionamiento del sistema; los cuales serán devueltos una vez se incorporen al stock de repuestos del subsistema aerosuspendido MIO CABLE. Dejando claridad que de presentarse dicho préstamo se repondrá con un elemento nuevo de los adquiridos para el stock de MIO CABLE.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

V. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

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 y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se

espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(…)

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

5.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública serán aplicadas por la empresa de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la empresa, considerando lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa

atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 139 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1956 - ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN: “Representa el valor de los activos entregados u originados en un contrato de concesión, en el que la empresa actúa como concedente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 3- El valor de los activos entregados en concesión.
- 4- El valor de la inversión privada, de acuerdo con los informes presentados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- 4- *El valor de los activos que se reclasifiquen cuando finalice el contrato de concesión.*
- 5- *El valor de los activos que se den de baja.*
- 6- *El menor valor del activo por daño físico.”* (Subrayado fuera de texto)

9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la empresa directamente o a través de otras entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 4- *El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.*
- 5- *El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos*
- 6- *Los menores valores originados en la administración de los recursos.*

SE ACREDITA CON:

3. El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.

4. Los mayores valores originados en la administración de los recursos. ” (Subrayado fuera de texto)

VI. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

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. 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.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, 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 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.

(...)

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.

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.

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, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 establece lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

• ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

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 y Activos

intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período.

- **Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión**

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 620 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 5- El valor de las propiedades, planta y equipo entregadas a terceros en virtud de contratos de concesión o asociaciones público privadas.

- 6- *El valor de las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas por el concesionario y que deban ser revertidas a la entidad concedente.*
- 7- *El valor de las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo entregadas por la entidad concedente, o construidas o desarrolladas por el concesionario.*
- 8- *El valor de los componentes que se incorporan al elemento.*

SE ACREDITA CON:

- 4- *El valor de la reclasificación a otras cuentas, una vez finalice el contrato de concesión o la asociación público privada.*
- 5- *El valor de las propiedades, planta y equipo en concesión que se den de baja.*
- 6- *El valor de los componentes que se den de baja por sustitución” (Subrayado fuera de texto)*

1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES: *“Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.*

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 5- *El valor de las obras terminadas trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Construcción - Concesiones.*
- 6- *El valor de los bienes de uso público trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio.*
- 7- *El valor de los bienes de uso público construidos o desarrollados por el concesionario y que deban ser revertidos a la entidad concedente.*
- 8- *El valor de la inversión en el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público entregados por la entidad concedente, o construidos o desarrollados por el concesionario.*

SE ACREDITA CON:

- 3- *El valor de la infraestructura trasladado a la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión.*
- 4- *El valor de los bienes de uso público en concesión que se den de baja” (Subrayado fuera de texto)*

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

3. Respecto a la consulta relacionada con la infraestructura de estaciones, terminales, patios y talleres, no es competencia de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en el esquema del Sistema, razón por la cual se requiere que Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de estos activos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Lo anterior, considerando que Metro Cali S.A. controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

Por su parte, el Municipio de Santiago de Cali evaluará la existencia de control sobre la infraestructura, al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Para el efecto, el Municipio de Santiago de Cali tendrá en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura 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.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de las estaciones, terminales, patios y talleres, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- c. Si de manera conjunta se determina que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio de Santiago de Cali, será la entidad territorial la encargada de reconocer las estaciones, terminales, patios y talleres, mientras que, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.
- d. Si como resultado de la evaluación, se determina conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En relación con la inquietud referente a la infraestructura entregada en concesión a la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, se deberá evaluar el concepto de control de conformidad con lo descrito en los párrafos anteriores, y el tratamiento contable se efectuará seleccionando una de las siguientes alternativas:

- c. Si se determina que el control de los bienes entregados en concesión recae en el Municipio de Santiago de Cali, éstos serán registrados por la entidad territorial en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda.

Para efectos del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado entre Metro Cali S.A. y Unión Temporal Recaudo y Tecnología, el Municipio de Santiago de Cali, aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente, prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- d. Si se determina que los bienes concesionados son controlados por Metro Cali S.A., éstos se presentarán en la cuenta 1956- ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN de su situación financiera.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

4. Respecto a la consulta relacionada con la titularidad jurídica de la infraestructura del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable, vale la pena señalar, que dentro de las funciones de la Contaduría General de Nación, no se encuentra conceptuar sobre estos asuntos, toda vez su competencia está orientada a la interpretación de las normas contables que expide. Lo conducente es que la titularidad jurídica de la infraestructura construida sea definida de consenso entre el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., o en su defecto por una instancia legal superior.

Ahora bien, para efectos del reconocimiento contable de la infraestructura del MIO Cable, el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., evaluarán conjuntamente el concepto de control definido tanto en el marco normativo anexo a la Resolución 533

de la 2015, como en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 con el propósito de identificar la entidad que controla los bienes construidos.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura construida corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- c. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio, corresponderá a la entidad territorial el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera, y por consiguiente, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.
- d. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En cuanto a la inquietud referente al tratamiento contable de los repuestos atendiendo lo dispuesto en la Cláusula 27 del Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., corresponderá a alguna de las siguientes alternativas, una vez se haya identificado la entidad que ostenta el control de la infraestructura construida:

- 3. Si se determina que el Municipio de Santiago de Cali, controla la infraestructura del MIO Cable, la entidad territorial aplicará la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, considerando que desde esta perspectiva, Metro Cali S.A. sólo administraría la infraestructura a nombre del Municipio y teniendo en cuenta que el Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A. satisface la definición de los acuerdos de concesión prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015.

Por consiguiente, la infraestructura del MIO Cable será reconocida por parte del Municipio de Santiago de Cali, en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda y utilizará el modelo de pasivo financiero descrito en la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, toda vez que la entidad concedente, tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo financiero por la prestación de un servicio.

De conformidad con el modelo de pasivo financiero, la inversión realizada por el operador, será contabilizada por parte de la concedente como un préstamo por pagar, por lo anterior, los repuestos suministrados por la Asociación Aéreo Cable de Manizales serán reconocidos por el Municipio como un préstamo por pagar y constituirán un mayor valor de los activos entregados en concesión si representan adiciones o mejoras que amplían las condiciones de servicio, o se reconocerán como gastos si los repuestos hacen parte del mantenimiento regular de la infraestructura concesionada.

Adicionalmente, vale la pena señalar, que bajo el modelo de pasivo financiero, las erogaciones por los servicios que proporciona el operador, se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

4. Si se determina que el Metro Cali S.A., controla la infraestructura del MIO Cable, y teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Asociación Aéreo Cable de Manizales, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

CONCEPTO No. 2016200000701 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros Activos – Activos intangibles Otros Activos Ingresos por transferencias y subvenciones

SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. • Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra
----------------	---

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno – Res. 533 de 2015.
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros Activos Gastos - Transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> • Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. • Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra

Señora:
LIGIA MILENA MOLANO MONROY
Auditora
Contraloría Departamental de Casanare
Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 25 de septiembre de 2015, radicado con el número 2015-550-005074-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

- En una Empresa de prestación de Servicios de acueducto, aseo y alcantarillado, la infraestructura con la cual presta sus servicios (redes, plantas etc), es de propiedad del respectivo municipio, y la Empresa lo tiene a través de contrato de comodato, la pregunta es: Para efectos del ESFA la Empresa lo debe contabilizar como activo, si se tiene en cuenta que a través de esta infraestructura es que la misma genera los ingresos?, también hay

que tener en cuenta que actualmente esta se encuentra registrada en cuentas de orden toda-vez (sic) que no es de propiedad de la Empresa.

- La Empresa de Servicios públicos suscribe contratos administrativos con el municipio, siendo el municipio el contratante y la empresa contratista, cuyo objeto es la construcción de redes y demás infraestructura para la prestación del servicios (sic), actualmente bajo COLGAP, la Empresa lo contabiliza así (sic):

en (sic) el momento de suscripción del convenio y giro del anticipo del convenio

1110 bancos: DB xxxx

2450 anticipos recibidos sobre convenio CRcr XXX (sic)

A su vez la Empresa contrata a otros contratistas para que ejecuten la obra y la contabiliza así (sic) cuando da el anticipo:

1420 Avances y Anticipos entregados DB

1110 Bancos CR (sic)

La pregunta es qué afectación se tiene para el ESFA, con relación a estos anticipos entregados, si no se sabe si la obra va ser del municipio o de la Empresa, pues el convenio no lo estipula, sin embargo el dueño del dinero es el municipio, bajo el nuevo modelo se dejaría como cuenta cobrar o como propiedad planta y equipo si lo que se esta (sic) contratando es una obra publica? (sic) y que pasa si la obra no esta (sic) terminada y está inconclusa por problemas de ejecución del contratista?

y (sic) de otro lado ¿qué pasa con los anticipos recibidos del convenio de la cuenta por pagar?, ¿se mantendría igual bajo el nuevo modelo? (sic)

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

- 1 Para dar respuesta a su inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

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 y control del activo. Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, la organización no puede reconocer el activo así legalmente sea dueña del mismo. Las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I ACTIVOS

(…)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

(…)

10.2 Medición inicial

(…)

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

(…)

10.5 Revelaciones

La empresa revelará para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

(…)

- *el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos*

- 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); y

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1 Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los bienes 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.

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

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

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

(...)

12.2 Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera un activo intangible sin cargo alguno o por una contraprestación simbólica, la empresa lo medirá de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

(...)

CAPÍTULO V OTRAS NORMAS

2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

(...)

2.2 Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, 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. (...)

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

“(…)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(…)

6.1.1 Activos

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. 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.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, 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 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.

(...)

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.

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.

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, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se

puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

14- ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último adquiere el derecho a utilizar o explotar un activo en concesión, para proporcionar un servicio o para desarrollar una actividad en nombre de la entidad concedente, durante un periodo determinado, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada durante el periodo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente, a través del acuerdo de concesión, puede establecer que el concesionario construya, desarrolle o adquiera un activo o, que preste un servicio con sus propios activos o recursos. También puede facilitar que el concesionario preste un servicio con activos de la concedente, que mejore activos de esta, o que explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

La entidad concedente reconocerá los activos en concesión, siempre y cuando: a) controle o requiera los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y b) controle, a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra vía, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

La entidad concedente medirá los activos construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión al costo, esto es, por el valor de la inversión privada, más los aportes que realice la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo, o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Las adiciones y mejoras a un activo en concesión comprenden las erogaciones que amplían sus condiciones de servicio. Por su parte, la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad.

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 y Activos intangibles, según corresponda. No serán objeto de depreciación ni amortización, los activos que el concesionario tenga la obligación de mantener y restituir en condiciones de operación óptimas.

Las erogaciones tendientes a mantener las condiciones de servicio del activo se reconocerán como gasto en el resultado del período.

15- Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

- 2 Para dar respuesta a su inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contables de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(…)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1328-AVANCES Y ANTICIPOS: *“Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.*

(…)” (Subrayado fuera de texto)

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.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
- 2- El valor de la legalización de avances.
- 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la empresa.” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

4430-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto

específicos. Las subvenciones pueden originarse por préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, préstamos condonables o donaciones, las cuales pueden ser en efectivo y/o en especie.

Los préstamos condicionados son los recursos financieros recibidos por la empresa que cumplen la definición de préstamos por pagar y que, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, tienen una tasa de interés igual a cero o inferior a la de mercado.

Los préstamos condonables son aquellos en los que el prestamista se compromete renunciar al reembolso del capital, dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones.

Las donaciones son los recursos transferidos a la empresa, bien sea de carácter monetario o no monetario, por los cuales no realiza ninguna contraprestación o realiza una contraprestación simbólica.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)*

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público previsto en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

Esencia sobre Forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para las entidades de gobierno, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.

- 2- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- 4- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos 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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos.

SE ACREDITA CON:

- 7- El valor de los recursos reintegrados.
- 8- El valor de los gastos generados.
- 9- El valor de los activos adquiridos.
- 10- El valor de los pasivos cancelados.
- 11- El valor de los recursos trasladados como plan de activos para beneficios a los empleados.
- 12- El valor de los recursos entregados en administración que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del gasto que se reconozca durante el periodo” (Subrayado fuera de texto)

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

3. En relación con la inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se requiere que tanto la empresa como el Municipio, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los recursos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Para el efecto, la empresa operadora controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura 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.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- c. Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos y teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la empresa operadora, el Municipio aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, la empresa operadora evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

- d. Si conjuntamente se concluye que la empresa operadora controla los bienes afectos a la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

Así mismo, aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa operadora sin contraprestación.

4. En relación con la inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura utilizándose en la consulta indistintamente los términos contrato y convenio interadministrativos, abriendo así un contexto un tanto indefinido; así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a contratistas para llevar a cabo la obra, implica la necesidad de acotar los escenarios, para lo cual se requiere que el Municipio y la Empresa operadora estudien de forma conjunta la esencia económica del instrumento jurídico utilizado para encomendar la construcción de la infraestructura.

Analizada la esencia económica del instrumento jurídico, el tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como el tratamiento contable de los anticipos y avances

entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- f. Si efectuado el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que corresponde a un contrato interadministrativo y adicionalmente se pactan desembolsos en forma de anticipos y que el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los anticipos recibidos en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el saldo de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- g. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye que corresponde a un contrato interadministrativo, y la modalidad de los desembolsos corresponde a pagos anticipados, donde el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los pagos anticipados recibidos en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el saldo de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- h. Si el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, corresponde a un convenio interadministrativo en el que la empresa operadora sólo actúa como administradora de los recursos suministrados por el Municipio para la construcción de la infraestructura y se establece que el control de los bienes construidos finalmente lo ejercerá la entidad territorial; la empresa operadora reconocerá la administración de los recursos girados por el Municipio en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, mientras que el Municipio registrará estos recursos en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora disminuirá el saldo registrado en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Municipio, actuando como principal en una relación de agencia, reclasificará el saldo registrado en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y registrará los desembolsos efectuados a los terceros a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si se pactan pagos anticipados, o en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS si se pactan anticipos.

En la medida en que se legalicen por la Empresa al Municipio, los desembolsos otorgados por aquella a terceros, el Municipio reconocerá los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según corresponda.

- i. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay una transferencia

condicionada de los recursos a la construcción de la obra o a otro tipo de condiciones, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención condicionada en la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones de la subvención, la empresa operadora irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDO, utilizando como contrapartida 4430-SUBVENCIONES. Por su parte el Municipio, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

- j. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 5424-SUBVENCIONES.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO,

según corresponda. Bajo este escenario, no le corresponde al Municipio efectuar registros con ocasión de los anticipos o pagos anticipados que la Empresa realice a los contratistas que ejecutarán la obra.

Para todos los casos, si la obra queda inconclusa por incumplimiento de los contratistas vinculados por la empresa operadora, solamente habrá lugar a determinar nuevos registros contables, en la medida en que se determinen responsabilidades y no se vislumbre posibilidades de conciliación, caso en el cual, los registros dependerán de las circunstancias particulares que de ello se deriven.

4.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

Ver otros conceptos con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000691 del 14-01-2016

4.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.9. OTROS ACTIVOS CLASE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.10. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.11. PRÉSTAMOS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.12. CUENTAS POR PAGAR

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.13. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.14. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Ver otros conceptos con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000651 del 14-01-2016

4.15. PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.16. OTROS PASIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.17. PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.18. INGRESOS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.19. INGRESOS-VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.20. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.21. INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.22. INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.23. OTROS INGRESOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.24. GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.25. GASTOS DE OPERACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.26. GASTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.27. GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.28. GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000000701 del 14-01-2016

4.29. GASTO PÚBLICO SOCIAL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.30. GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.31. GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.32. OTROS GASTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.34. COSTOS DE VENTAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.35. COSTO DE VENTAS DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.36. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.42. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.43. OTROS SERVICIOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.45. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.46. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.47. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.49. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.50. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.51. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA (DB)

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

4.52. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20162000000791 DEL 18-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Marco normativo para entidades de gobierno – Res. 533 de 2015 Instructivo 002 de 2015
	TEMA	Transición al nuevo Marco normativo
	SUBTEMA	Fecha de transición y periodo de transición

Doctora

EDNA CONSTANZA OSPINA PALACIOS

Profesional Universitario

Secretaría de Hacienda – Cajicá

Cajicá – Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 20165500002352, de fecha 14 de enero de 2016 en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

¿Aplicaría para las entidades de gobierno el periodo de transición? Cuando el Instructivo 002 de 2015 se refiere a transición ¿solo hace referencia a los saldos iniciales?

Al respecto, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

El artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, afirma:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. *El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.*

Período de preparación obligatoria. *es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. 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 al 1º de enero de 2017, 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 cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: *es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.*

A 31 de diciembre de 2017, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- *Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017*
- *Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017*
- *Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2017*
- *Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017*

Parágrafo: *los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2017) no se compararán con los del periodo anterior. (Subrayado fuera de texto)*

Como se observa en el citado artículo, para las entidades de gobierno se tienen contemplados únicamente dos periodos, a saber, el periodo de preparación obligatoria y el periodo de aplicación. En consecuencia, para las entidades de gobierno no existe el periodo de transición y, por ende, no es obligatoria la realización de un paralelo durante el año 2016.

Pregunta 2.

El cambio de Marco normativo requiere la determinación de saldos iniciales a partir de los cuales la entidad aplicará el nuevo Marco normativo. Estos saldos iniciales deben ser coherentes con los criterios exigidos por el nuevo Marco normativo y para su determinación se usan, como punto de partida, los saldos finales del periodo contable inmediatamente anterior. Dichos saldos finales deben ser homologados a los criterios exigidos por el nuevo Marco normativo, es decir, los saldos deben hacer un tránsito entre los criterios anteriores y los nuevos criterios. Este proceso de transformación de saldos es lo que denominamos transición.

En consecuencia, el hecho de que no exista un periodo de transición durante el cual las entidades deban llevar paralelos no implica que no exista una fecha de transición, la cual para las entidades de gobierno, de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015, es el 1 de enero de 2017.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones anteriormente expuestas se concluye lo siguiente:

- para las entidades de gobierno no se tiene contemplada la existencia de un periodo de transición durante el cual las entidades tengan que llevar contabilidades paralelas y
- cuando en el Instructivo 002 de 2015 se menciona el término transición se hace referencia a la transformación de saldos que debe realizarse a 1 de enero de 2017.

5. CONCEPTOS MODIFICADOS

